



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 10120.002882/2005-58
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° **9101-005.818 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 07 de outubro de 2021
Recorrentes CENTAURO GRAFICA E EDITORA LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. COMPENSAÇÃO EM DCTF. POSSIBILIDADE DE COBRANÇA DO DÉBITO. CONTEXTOS FÁTICOS E JURÍDICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente à definição da data de compensação para imputação de direito creditório vinculado a débito de espécie diferente em DCTF e não para cobrança do débito informado em pedido de compensação convertido em Declaração de Compensação - DCOMP.

RECURSO ESPECIAL. CONTRARIEDADE À SÚMULA CARF Nº 105. NÃO CONHECIMENTO.

Não cabe recurso especial contra decisão que adota entendimento de Súmula do CARF, ainda que a referida Súmula tenha sido aprovada posteriormente ao despacho que, em juízo prévio de admissibilidade, dera seguimento ao recurso. Hipótese de não conhecimento do recurso interposto.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. DECADÊNCIA

Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN. (Súmula CARF nº 104)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS GRÁFICOS. PERCENTUAL DO LUCRO PRESUMIDO.

Será considerado prestador de serviços, sujeito ao percentual de presunção do lucro de 32%, e não um executor de operações industriais, o contribuinte que satisfizer simultaneamente três condições: i) empregar, no máximo, cinco operários; ii) possuir, no máximo, cinco quilowatts de potência total instalada;

e iii) confeccionar, por encomenda direta do consumidor ou do usuário, produtos nos quais o valor da mão-de-obra represente pelo menos sessenta por cento do valor total. Caso contrário, submeter-se-á ao percentual de 8%.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. EXIGÊNCIA APÓS O ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. INEXISTÊNCIA DE CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL.

A lei não impõe qualquer limite temporal para o lançamento da multa isolada, no sentido de que sua aplicação só poderia ser feita no ano em curso. Pelo contrário, o inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96 (na sua redação original), assim como o inciso II, alínea 'b' do art. 44 da Lei 9.430/96 (na redação dada pela Lei nº 11.488/2007), expressamente prevê a aplicação de multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no correspondente ano calendário já encerrado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

CSLL. LANÇAMENTO SOBRE AS MESMAS MATÉRIAS.

Aplica-se aos lançamentos da CSLL o quanto decidido com relação ao IRPJ sobre as mesmas matérias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por maioria de votos, conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas em relação à matéria "contagem do prazo decadencial para o lançamento de multa isolada", vencida a conselheira Andréa Duek Simantob (relatora) que votou por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional em maior extensão, também em relação à matéria "compensação de créditos tributários de natureza distinta em DCTF"; e (ii) no mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, dar-lhe provimento para restabelecer a exigência de multas isoladas, vencido o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella que votou por negar-lhe provimento. Em relação ao Recurso Especial do Contribuinte, acordam em: por unanimidade de votos, (i) conhecer do recurso, nos termos da determinação judicial; e (ii) no mérito, dar-lhe provimento em relação à aplicação dos coeficientes de presunção de lucro; e, por maioria de votos, no mérito, negar-lhe provimento em relação à exigência de multa isolada, vencido o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella que votou por dar-lhe provimento também nesse ponto. Votaram pelas conclusões os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Luiz Tadeu Matosinho Machado. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa, que também manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente e Relatora

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se dos Recursos Especiais interpostos por CENTAURO GRAFICA E EDITORA LTDA (fls. 3195 e seguintes) e pela FAZENDA NACIONAL (fls. 2787 e seguintes) em face do acórdão n.º 1402-00.016 (fls. 2765 e seguintes), proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, por meio do qual foi dado provimento parcial ao recurso de ofício para restabelecer a aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre as receitas de prestação serviço para efeito de apuração do valor do IRPJ e da CSLL devidos a título de estimativas, nos moldes efetuados pela autoridade lançadora, e, com relação ao recurso voluntário, foi reconhecida a decadência para os meses de janeiro a abril de 2000, inclusive, e cancelada a multa de ofício isolada aplicada no ano-calendário de 2003.

O contribuinte foi objeto de ação fiscal que resultou na lavratura de autos de infração para exigir IRPJ (fl. 347 e seguintes) e CSLL (fls. 1649 e seguintes) relativos à *diferença apurada entre os valores escriturados e os valores declarados/pagos no ano 2003*. Também foi exigida *multa isolada pelo recolhimento a menor de estimativas mensais de IRPJ e CSLL nos anos 2000, 2001, 2002 e 2003*, no percentual de 75%.

Os lançamentos foram impugnados pelo contribuinte e a decisão da DRJ (fls. 2661 e seguintes) verificou que parte do crédito tributário (precisamente a parte relativa ao *IRPJ e à CSLL decorrentes da diferença apurada entre os valores escriturados e os valores declarados/pagos no ano 2003*), havia sido objeto de *parcelamento*. Também afastou as questões preliminares de nulidade e decadência e ainda exonerou em parte a multa isolada em razão da redução do índice da multa, de 75% para 50%, e em razão da redução do índice de cálculo da estimativa de lucro, de 32% para 8% (12% para a CSLL).

Essa decisão deu ensejo a recurso de ofício e a recurso voluntário (fls 2712 e seguintes), decididos por meio do acórdão ora recorrido.

Com relação ao recurso de ofício, foi corroborada a redução do índice da multa, de 75% para 50% (retroatividade benigna), mas foi retomado o índice de 32% para o cálculo da estimativa de lucro, reformando-se assim a decisão da DRJ, em favor da Fazenda Pública.

Com relação ao recurso voluntário, foi reconhecida a decadência da multa isolada relativa aos meses de janeiro a abril de 2000 e foi afastada a multa isolada de todo o ano de 2003, em razão da sua concomitância com a multa de ofício proporcional (lembrando que somente neste ano foi apurada diferença entre os valores escriturados e os valores declarados/pagos, a qual, conforme dito, foi objeto de parcelamento pelo contribuinte).

O acórdão recorrido apresenta a seguinte ementa:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Aplica-se a fatos pretéritos, ainda não definitivamente julgados, a legislação que comina penalidade menos severa do que a lei vigente ao tempo de sua prática. Reduz-se a multa de ofício isolada ao percentual de 50%.

DECADÊNCIA. PRAZO.

O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação extingue-se em 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, conforme disposto no art. 150, §4º, do CTN. Essa regra aplica-se também à CSLL por força da Súmula n.º 8 do STF. Acolhe-se a arguição de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos em 31/01/2000, 29/02/2000, 31/03/2000 e 30/04/2000.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

Ementa: COMPENSAÇÃO. VALORES DECLARADOS E ESCRITURADOS. VALIDADE.

Até que a autoridade tributária manifeste-se em sentido contrário, deve ser acatada a compensação do valor devido a título de estimativas do IRPJ e da CSLL com crédito decorrente de ressarcimento do IPI, devidamente escriturados e registrados em DCTF.

NULIDADE. MPF. INOCORRÊNCIA.

Descabe a arguição de nulidade do lançamento por irregularidade no MPF que não acobertaria o ano-calendário de 2003, quando se constata que a autuação teve origem no procedimento de verificações obrigatórias, previsto na Portaria SRF n.º 3007/2001, abrangendo os últimos cinco anos contados da emissão daquele documento.

Assunto: Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002 e 2003

Ementa: SERVIÇOS GRÁFICOS. COEFICIENTE PARA APURAÇÃO DAS ESTIMATIVAS.

A atividade gráfica pode representar tanto prestação de serviços como industrialização e comercialização de produtos implicando, conforme o caso, na aplicação do coeficiente de 32% ou 8% (12%, no caso da CSLL) para apuração do IRPJ devido a título por estimativa. Se o sujeito passivo apresenta escrituração com receitas nas duas modalidades, correta a autoridade lançadora que apurou a exigência com a segregação compatível. Sob esse prisma, caberia à interessada demonstrar documentalmente que exerce atividade sujeita exclusivamente ao menor percentual.

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

Em função de expressa previsão legal, deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração.

RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA; ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.

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 no ano-calendário e 2003. 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.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: LANÇAMENTO DECORRENTE.

Aplica-se ao lançamento decorrente o resultado do julgamento no processo tido como principal.”

Opostos embargos ao acórdão recorrido pelo contribuinte, estes foram rejeitados por meio do despacho de fls. 2960 e seguintes, ante a inexistência dos apontados vícios.

No recurso especial fazendário, foram apontadas divergências com relação às seguintes matérias:

- a) compensação de créditos tributários de natureza distinta em DCTF;
- b) contagem do prazo decadencial para o lançamento de multa isolada;
- c) concomitância da multa de ofício com a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativa.

Pelo despacho de fls. 2.853 e seguintes, foi dado seguimento ao recurso fazendário.

Entretanto, em sede de contrarrazões ao recurso especial fazendário (fls. 2914 e seguintes), o contribuinte, além dos argumentos de mérito, invoca também argumentos para defender o não conhecimento do recurso fazendário, ante a ausência dos pressupostos para a sua admissibilidade.

Já no recurso especial do contribuinte, foram apontadas divergências com relação às seguintes matérias:

- d) percentual do lucro estimado;
- e) balancetes de suspensão/redução – ausência de transcrição no Livro Diário;
- f) exigência da multa isolada após o encerramento do exercício.

Pelo despacho de fls. 3.273 e ss., corroborado pelo despacho de Reexame de Admissibilidade de Recurso Especial de fls. 3281 e ss., foi dado seguimento parcial ao recurso, apenas com relação à última divergência acima apontada (letra ‘f’). Contudo, por força de sentença proferida em Mandado de Segurança impetrado pelo contribuinte (fls. 3371 e ss.), foi tornado sem efeito o despacho de fls. 3281 e ss., e determinado que fosse “*dado seguimento ao Recurso Especial, como se Recurso Voluntário fosse, contra a decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais — CARF, no que foi desfavorável à impetrante*”.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso (fls. 3301 e ss.) inicialmente com relação ao item ‘f’ acima, e, após a reabertura de prazo para manifestação, em face da admissão integral do recurso pela sentença no Mandado de Segurança impetrado, apresentou novas contrarrazões ao recurso (fls. 3394 e ss.) sobre os demais pontos, em ambas pugnando pelo improvimento do recurso aviado.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

1. Conhecimento

Os recursos são tempestivos e interpostos por partes legítimas.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Com relação ao recurso especial fazendário, o contribuinte argumenta o seu não conhecimento com relação às seguintes matérias

- a) compensação de créditos tributários de natureza distinta em DCTF (Paradigma 204-02.336);
- b) contagem do prazo decadencial para o lançamento de multa isolada (Paradigma 193-00.018);

A autuação fiscal, conforme visto, envolveu a (re)apuração dos valores das estimativas de IRPJ e CSLL que seriam devidas nos anos 2000, 2001, 2002 e 2003, para fins de aplicação da multa isolada pela falta de seu recolhimento.

Quanto à primeira divergência acima apontada restei vencida no conhecimento.

Entendi que haveria dissenso jurisprudencial, diferentemente da maioria do Colegiado, no tocante a esta matéria.

O acórdão recorrido ratificou, neste aspecto, o quanto decidira já a própria DRJ, acolhendo dita compensação para fins de reduzir os valores das estimativas devidas, e, conseqüentemente, das multas isoladas sobre elas incidentes.

O contribuinte argumenta que o recurso fazendário não deveria ser conhecido com relação a esta matéria em razão de duas circunstâncias, a saber:

- a Fazenda Nacional teria informado, no recurso especial, o número incorreto do recurso paradigmático, que seria 237026, e não 137026;

- o acórdão paradigma apresentado trataria de matéria diversa da que é objeto nos presentes autos, pois *“naqueles autos o que se discutia era a compensação de IPI, tendo a Corte decidido pela necessidade de pedido expresso de compensação para o aproveitamento de crédito [ao passo que no] caso em tela, não se discute, ao contrário do que alega a Recorrente, se a compensação é possível ou não, pois tal compensação já foi analisada e decidida em procedimentos próprios pela DRF/GO, sendo tais processos, inclusive, já arquivados”*.

A primeira objeção apontada pelo contribuinte não faz o menor sentido. O *“número do recurso”* é um código de controle há tempos não mais utilizado no âmbito do CARF. A Fazenda Nacional não somente identificou no recurso de forma correta o **número do acórdão** que indicou como paradigma da divergência (no caso, o Acórdão nº 204-02336), como ainda anexou cópia integral do mesmo ao recurso, não havendo, portanto, nenhum óbice à correta identificação do paradigma, *ainda que se considerasse que pudesse haver algum*

equivoco no “número do recurso”. De mais a mais, verifica-se que no próprio acórdão anexado a identificação do “número do recurso” consta como sendo 137026.

A ementa do referido acórdão paradigma n.º 204-02336 possui o seguinte teor, *verbis*:

“IPI COMPENSAÇÃO.

A compensação entre tributos de espécies diversas só era possível mediante pedido à SRF. Posteriormente os pedidos de compensação foram substituídos por PER/DCOMP. A existência de saldo credor do IPI não é requisito para que se efetue compensações com débitos de outros tributos do contribuinte sem que haja pleito expresso neste sentido, nem declarações de compensações. (...)”

Nada obstante o referido paradigma trate especificamente de processo de compensação de IPI com outros tributos, ao passo que no presente processo a compensação de débitos do IRPJ e de CSLL apareça apenas como *argumento de defesa contra a imputação fiscal*, tenho como evidente que a interpretação conferida pelo acórdão paradigmático afigura-se divergente daquela defendida pelo acórdão recorrido.

Transcrevo ainda um excerto do voto condutor do referido paradigma:

“A questão fundamental a ser tratada no presente recurso diz respeito à compensação pretendida pela contribuinte entre os valores objeto de pedido de ressarcimento de IPI, deferido integralmente pela autoridade fiscal competente, e outros tributos administrados pela SRF informada inicialmente apenas em DCTF.

(...)

No caso concreto a contribuinte não apresentou pedido de compensação, tendo apenas informado seu intuito de realizá-la via DCTF.

Posteriormente as Leis n.º 10637/02, 10833/03 e 11.051/04 determinaram que as compensações pretendidas pelo contribuinte deveriam ser objeto de declaração de compensação (PER/DCOMP).

Verifica-se, pois, que as DCTF não são, nem foram, meios hábeis para que a contribuinte realizasse compensações entre tributos de diferentes espécies. Apenas para as compensações entre tributos de mesma espécie e destinação constitucional era permitida apenas a informação na DCTF, sem necessidade de pedido expresso (antes da vigência da legislação que instituiu as declarações de compensação), o que não é o caso dos autos.”

Assim, enquanto que para o paradigma a eventual informação da compensação *apenas em DCTF* de débitos com um crédito de IPI oriundo de ressarcimento não foram aceitas como válidas, no caso recorrido elas foram aceitas “*até que a autoridade tributária manifeste-se em sentido contrário*”, consoante registrado na ementa, ao norte aqui transcrita.

Não procedem, portanto, as alegações do contribuinte, devendo o recurso da Fazenda Nacional ser conhecido quanto a esta matéria.

A segunda divergência apontada com relação à qual o contribuinte objetou quanto ao seu conhecimento diz respeito à contagem do prazo decadencial para o lançamento de multa isolada.

Segundo o contribuinte, a Fazenda Nacional estaria inaugurando “*discussão nova que não fora ventilada antes em nenhum momento do processo*”, pois “*não se tratou, em momento algum, que o fato gerador da multa isolada seria o momento do lançamento da mesma*”

e não o período da estimativa a que ela se refere, assim como não se discutiu, em momento algum, que a multa isolada é lançamento diverso da obrigação principal à qual ela está vinculada, como quer fazer crer o Recorrente”.~

Não assiste razão ao contribuinte. A Fazenda Nacional não está inaugurando qualquer nova discussão. O acórdão paradigmático apresentado pela Fazenda Nacional (acórdão n.º 193-00.018), ao afirmar, na sua ementa, que “*o termo inicial para contagem do prazo decadencial relativo ao lançamento da multa de ofício isolada rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN*” apresenta-se em perfeita consonância com o que fora decidido pela DRJ no caso presente quanto a este ponto (fls. 2672, *in fine*), e contrário ao que restou decidido no acórdão recorrido, que entendeu ser aplicável o art. 150, § 4º, do CTN, consoante registrado na sua ementa, ao norte transcrita.

Deve o recurso fazendário ser conhecido também quanto a esta matéria, posto que demonstrada a divergência jurisprudencial.

Quanto à matéria “concomitância da multa isolada com a multa de ofício”, fato é que o recorrido entendeu que não haveria tal possibilidade, razão pela qual, para o ano-calendário 2003 entendeu pela impossibilidade de aplicação concomitante da multa isolada por não recolhimento de estimativas com a multa de ofício.

Neste sentido, com relação ao tema “*concomitância das multas*”, o CARF editou a Súmula n.º 105, cujo teor é o seguinte, *verbis*:

Súmula CARF n.º 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 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 Súmula declara a impossibilidade de serem cobradas concomitantemente a multa de ofício e a multa isolada prevista no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei n.º 9.430/1996. Este é o dispositivo que previa a cobrança da multa pelo não recolhimento (ou recolhimento a menor) das estimativas mensais calculadas na forma do art. 2º da mesma Lei n.º 9.430/1996, antes da alteração promovida pela Medida Provisória n.º 351/2007, posteriormente convertida na Lei n.º 11.488/2007.

De sua vez, como de sabença, o conhecimento da matéria depende do preenchimento dos requisitos exigidos pelo artigo 67 do anexo II do RICARF:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso. (grifei)

Sendo assim, concluo que o acórdão recorrido, ao decidir pela impossibilidade da cobrança concomitante das multas isolada e de ofício, em relação a fatos geradores ocorridos em 2003, aplicou o entendimento posteriormente positivado na Súmula CARF n.º 105.

O § 3º do art. 67 do Anexo II do RICARF, transcrito ao norte, estabelece que não cabe recurso especial para questionar julgado administrativo que tenha adotado entendimento de

súmula do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à interposição do recurso.

É exatamente esta a hipótese que ora encontramos. O recurso voluntário do contribuinte foi julgado em 28/07/2009. A PGFN interpôs recurso especial em 22/12/2009 e a admissibilidade de sua insurgência foi apreciada em 23/02/2010. Posteriormente a tudo isso, foi aprovada a Súmula CARF n.º 105.

Como o acórdão recorrido adota o entendimento posteriormente exposto na Súmula CARF n.º 105, é forçoso concluir, nos termos do § 3º do art. 67 do Anexo II do RICARF, pela impossibilidade do conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional, quanto à terceira matéria.

Assim, pelos fundamentos apresentados, verifica-se que, ao tempo do lançamento, ou seja, ano-calendário 2003, a tese suscitada pela Recorrente colide com o atual entendimento deste CARF, esposado por meio da súmula 105 acima transcrita.

Conclui-se, portanto, que não há como conhecer do recurso especial quanto à concomitância (terceira matéria) entre multa isolada em face do não recolhimentos da estimativas para o ano-calendário de 2003 e a multa de ofício, ora apresentado pela Fazenda Nacional, ante o não preenchimento de **requisitos essenciais** para o seguimento da matéria suscitada, nos termos do artigo 67, § 3º, do Anexo II do RICARF.

Nestas condições, **conheço parcialmente** (em maior extensão, em face de ter restado vencida em relação à matéria “compensação de créditos tributários de natureza distinta em DCTF”) do Recurso Especial apresentado pela PGFN.

Recurso Especial do Contribuinte

Destaca-se que, em relação ao recurso especial do contribuinte, o seu conhecimento integral, “*como se Recurso Voluntário fosse*”, se faz em cumprimento à determinação judicial contida no Mandado de Segurança n.º 1000429-71.2017.4.01.3400, exceto com relação à matéria “*exigência da multa isolada após o encerramento do exercício*”, cuja admissibilidade fora reconhecida. Neste sentido, conheço do respectivo Recurso Especial.

Portanto, resta parcialmente conhecido o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e conhecido o recurso especial interposto pelo Contribuinte.

São as seguintes divergências a serem decididas por este colegiado, apresentadas na ordem em que serão analisadas no presente voto:

1. Contagem do prazo decadencial para o lançamento de multa isolada (recurso da Procuradoria)
2. Compensação de créditos tributários de natureza distinta em DCTF (recurso da Procuradoria);
3. Percentual do lucro estimado (recurso do contribuinte – admitido por decisão judicial);
4. Exigência da multa isolada em decorrência da ausência de transcrição dos balancetes no redução/suspensão no Livro Diário (recurso do contribuinte – admitido por decisão judicial);
5. Exigência da multa isolada após o encerramento do exercício (recurso do contribuinte);

Importante destacar que, nada obstante sejam cinco divergências, todas elas estão relacionadas à única exigência fiscal que restou mantida nos presentes autos, qual seja, a multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas, uma vez que, conforme dito, a exigência fiscal relativa à diferença entre os valores escriturados e os valores declarados/pagos no ano de 2003 foi objeto de parcelamento pelo contribuinte.

2. Mérito

Resp da Fazenda Nacional

Da Decadência

A questão não comporta maiores digressões, posto que já objeto de súmula do CARF, aprovada em 08/12/2014, com a seguinte redação, *verbis*:

“**Súmula CARF nº 104:** Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.”

Deve-se dar provimento ao recurso especial fazendário, portanto, nesta matéria, para restabelecer as exigências relativas aos meses de janeiro a abril de 2000, posto que o fisco dispunha de prazo até 31/12/2005 para efetuar o lançamento relativo às multas isoladas do ano calendário de 2000, tendo efetuado o lançamento em 12/05/2005.

Neste sentido, quanto à matéria conhecida, dou provimento ao recurso especial interposto pela PGFN.

Resp do Contribuinte

Do Percentual do lucro estimado

Com relação a este ponto, nada obstante a ausência de demonstração da divergência jurisprudencial por parte da recorrente, o recurso especial, conforme já ao norte noticiado, foi admitido **por força da decisão judicial proferida no Mandado de Segurança nº 1000429-71.2017.4.01.3400**, que determinou que o recurso especial do contribuinte fosse recebido “*como se Recurso Voluntário fosse*”.

Em debate, no caso, a aplicação do percentual de presunção a ser utilizado para o cálculo do lucro presumido da recorrente: se 8% ou 32%.

A autoridade fiscal, no caso, utilizou-se da segregação das receitas feita pela própria contribuinte, na sua contabilidade, entre receitas de vendas e receitas de prestação de serviços (fls. 12-26), submetendo as primeiras ao percentual de 8%, e as últimas ao percentual de 32%.

Entretanto, a contribuinte sustenta que o percentual deve ser de 8% em qualquer hipótese, pois é uma “*industrial gráfica com material gráfico próprio [que] possui parque industrial composto de 58 máquinas e cerca de 132 empregados*”, de sorte que suas operações se caracterizam como industrialização gráfica, nos termos da legislação do IPI, entre outros argumentos.

Tanto a autoridade julgadora de primeira instância quanto a decisão recorrida sustentaram o entendimento de que, no caso de prestação de serviços gráficos, se houver

fornecimento de material pelo prestador do serviço, deve-se usar o percentual de 8%, mas se o material for fornecido pelo encomendante, deve-se usar o percentual de 32%.

Contudo, ao passo que a DRJ decidiu em favor do contribuinte porque “*a fiscalização não comprovou nos autos que as receitas de prestação de serviços gráficos, no caso, tenham sido efetuados com material fornecido pelo demandante do serviço gráfico*”, o acórdão recorrido decidiu em sentido contrário sustentando que caberia ao contribuinte provar que os serviços foram executados com material próprio, e não pelo encomendante (“*prova documental nos autos não permite identificar, para efeito do percentual a ser aplicado na apuração das estimativas, se o material de impressão está incluído no custo dos serviços, no de mercadorias vendidas ou em nenhum deles, nessa última hipótese no caso de ter sido fornecido pelo encomendante*”).

Entretanto, e a despeito da menção feita na decisão recorrida ao “*posicionamento da Receita Federal expresso em soluções de consulta*” neste sentido, vejo que a orientação que emana daquele órgão, pelo contrário, não faz distinção alguma quanto ao fato de haver, ou não, fornecimento de material pelo encomendante.

De fato.

Inicialmente, após muita discussão a respeito desta questão controversa, foi editado o seguinte ato, para dispor “*sobre o percentual de determinação do lucro presumido aplicável à atividade gráfica*”, *verbis*:

Ato Declaratório Normativo n.º 18, de 27 de setembro de 2000:

“(…)

I - A atividade gráfica pode configurar-se como industrial, comercial ou de prestação de serviços. **Consideram-se como prestação de serviços as operações realizadas por encomenda, nos termos do art. 5º, V, c/c art. 7º, II, do Decreto n.º 2.637, de 1998.**

II - **A alíquota aplicável, na apuração do lucro presumido, será de 8%, quando atuar nas áreas comercial e industrial, sendo aplicada a de 32% na hipótese de prestação de serviços com ou sem fornecimento de material.**” (grifou-se)”

Vê-se que neste ato é irrelevante saber se houve ou não fornecimento de material pelo encomendante, o que importa é saber se a operação foi feita por encomenda “*nos termos do art. 5º, V, c/c art. 7º, II, do Decreto n.º 2.637, de 1998*” (Regulamento do IPI).

É verdade que este ato foi revogado pelo Ato Declaratório Interpretativo n.º 20, de 13 de dezembro de 2007, o qual definiu que, para fins da apuração do IRPJ e da base de cálculo da CSLL, dever-se-ia considerar prestação de serviço as operações de industrialização por encomenda quando, “*na composição do custo total dos insumos do produto industrializado por encomenda houver a preponderância dos custos dos insumos fornecidos pelo encomendante*”, o que daria alguma sustentação para a tese defendida no acórdão recorrido.

Contudo, o referido Ato Declaratório Interpretativo n.º 20, de 13 de dezembro de 2007, foi revogado pelo Ato Declaratório Interpretativo RFB n.º 26, de 25 de abril de 2008, o qual, por sua vez, dispôs o seguinte, *verbis*:

“Art. 1º Para fins de apuração das bases de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), **consideram-se industrialização as operações definidas no art. 4º do Decreto n.º**

4.544, de 26 de dezembro de 2002, observadas as disposições do art. 5º c/c o art. 7º do referido decreto.”

Ou seja, retornou-se novamente à orientação de que se deve considerar o que consta no Regulamento do IPI. Ao verificar-se os artigos 4º, 5º, e 7º, mencionados no ato acima transcrito, constata-se, uma vez mais, que pouco importa saber se há ou não fornecimento de materiais *pelo encomendante*, e/ou em que proporção dos custos incorridos.

O Regulamento do IPI ali mencionado (RIPI/2002) foi revogado pelo Decreto n.º 7.212, de 15 de junho de 2010 (RIPI/2010), mas sem qualquer alteração quanto às definições ali contidas. Confira-se:

“Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.”

Ao se examinar as exceções a essa regra geral, contidas no art. 5º, verifica-se que a impressão, sob encomenda, somente deixa de ser considerada operação de industrialização caso se enquadre na hipótese do inciso V:

“Art. 5º Não se considera industrialização:

(...)

V - o preparo de produto, **por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina**, desde que, em qualquer caso, **seja preponderante o trabalho profissional;**”

O alcance do artigo 5º, por sua vez, é esclarecido pelo art. 7º, inciso II, do mesmo RIPI/2010:

“Art. 7º Para os efeitos do art. 5º:

(...)

II - nos casos dos seus incisos IV e V:

a) **oficina** é o estabelecimento que **empregar, no máximo, cinco operários e, caso utilize força motriz, não dispuser de potência superior a cinco quilowatts;** e

b) **trabalho preponderante** é o que **contribuir no preparo do produto, para formação de seu valor, a título de mão-de-obra, no mínimo com sessenta por cento.**”

Assim, o contribuinte somente será considerado prestador de serviços, sujeito ao percentual de presunção do lucro de 32%, e não um executor de operações industriais, se satisfizer simultaneamente três condições: *i*) empregar, no máximo, cinco operários; *ii*) possuir, no máximo, cinco quilowatts de potência total instalada; e *iii*) confeccionar, por encomenda direta do consumidor ou do usuário, produtos nos quais o valor da mão-de-obra represente pelo menos sessenta por cento do valor total, pouco importando saber *quem forneceu* os materiais para a industrialização.

Neste aspecto, portanto, as considerações feitas pela DRJ e pela decisão recorrida no que diz respeito ao ônus da prova / ausência de prova de *quem forneceu* os materiais para a industrialização revelam-se despiciendas para a solução do litígio.

Retomo, então, o seguinte excerto do acórdão da DRJ, do qual me sirvo para reformar a decisão recorrida no que diz respeito ao percentual aplicável ao caso concreto:

(...) em função da atuada ser uma indústria de impressão gráfica (e não uma mera oficina) e que tem 132 empregados e utiliza 58 máquinas industriais no seu estabelecimento, de ter informado que presta serviços gráficos com fornecimento de material de impressão (produção de impressos planos e de formulários sanfonados ou contínuos) e ter escriturado custo de produção que justifica o fornecimento de material gráfico na prestação de serviços, deve ser aplicada, no caso, às receitas de prestação de serviços gráficos o coeficiente de 8%.

Portanto, dou provimento ao recurso do contribuinte, portanto, com relação a este ponto.

Da Multa isolada pela falta de recolhimento de estimativa

Com relação à aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, restou ainda analisar as seguintes questões: a possibilidade de sua exigência em face da ausência de transcrição dos balancetes no redução/suspensão no Livro Diário (recurso do contribuinte – neste caso, admitido por decisão judicial) e a possibilidade de sua exigência após o encerramento do exercício (recurso do contribuinte).

Farei a análise destes pontos em conjunto.

Iniciando pela alegação do contribuinte de que não seria possível exigir as multas isoladas tão somente em face da ausência de transcrição dos balancetes no redução/suspensão no Livro Diário, cumpre observar que o lançamento não está amparado apenas nesta circunstância, senão também nas diferenças efetivamente apuradas pelo fisco entre o devido e o recolhido pelo contribuinte.

O seguinte excerto do acórdão recorrido evidencia este ponto, *verbis*:

“A jurisprudência deste Colegiado tem entendimento majoritário no sentido de que a ausência de transcrição dos balancetes não seria motivo para imputação da multa. Assim, a princípio, assistiria razão à recorrente. Entretanto, o que inclusive está ressaltado nos Acórdãos trazidos aos autos junto com as razões de defesa, esse posicionamento só é aplicável quando resta demonstrado que não houve insuficiência no recolhimento das estimativas.

No presente caso, foi reconhecido pelo próprio sujeito passivo o recolhimento a menor (fis. 1.340, 1.341 e 1.343 e peças de defesa), ainda que em montante inferior ao apurado pela Fiscalização. Por esse motivo, após a decisão recorrida ter acatado as deduções pleiteadas, incide a multa de ofício isolada sobre a diferença remanescente, independentemente da transcrição dos balancetes.”

Aliás, fosse de fato apenas a ausência de transcrição dos balancetes no livro Diário o suporte da exigência, haveria de se aplicar ao caso a súmula n.º 93, aprovada pelo CARF na sessão de 09/12/2013, com o seguinte teor (grifei):

“Súmula CARF n.º 93: A falta de transcrição dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário não justifica a cobrança da multa isolada prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, quando o sujeito passivo apresenta escrituração contábil e fiscal suficiente para comprovar a suspensão ou redução da estimativa. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018)”

Ocorre que, no caso, consoante destacou a decisão recorrida, *o próprio sujeito passivo reconheceu ter efetuado o recolhimento das estimativas a menor*, ainda que em montante inferior ao apurado pela Fiscalização.

A alegação do contribuinte, portanto, quanto à ausência de transcrição dos balancetes no Diário, não se sustenta, não merecendo provimento o seu recurso, quanto ao ponto.

Prosseguindo na análise quanto à fundamentação legal de suporte à exigência, verifica-se que o art. 44 da Lei n.º 9.430/1996 possuía a seguinte redação, até *antes da edição da Lei n.º 11.488/2007* (fruto da conversão da MP 351/2007), a respeito da exigência da multa isolada sobre a falta de recolhimento das estimativas:

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

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

(...)

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

(,,)

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;**”

Com a edição da Lei n.º 11.488/2007, esta multa veio a ter o seu valor reduzido de 75% para 50%, contudo, o teor do artigo em nada se alterou no que diz respeito à parte final do inciso IV do § 1º acima sublinhada, tendo esta disposição legal apenas sido “relocada” dentro do artigo 44, passando a constar no inciso II, alínea ‘b’, deste dispositivo. Confira-se:

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

(...)

II - **de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:**

(...)

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.”

É importante destacar que o texto legal diz “ainda que **tenha apurado** prejuízo fiscal” (na redação original), ou ainda que **tenha sido apurado** prejuízo fiscal” (na redação dada pela Lei nº 11.488/2007), e não “ainda que **venha a ser apurado** prejuízo fiscal”, o que, para além da absoluta clareza do dispositivo, por si só, serve para jogar uma pá de cal sobre qualquer pretensão de se defender que a multa somente poderia ser aplicada durante o próprio ano em curso, como pretende o contribuinte.

O tempo verbal empregado no dispositivo não deixa dúvida alguma, ou seja, mesmo que a pessoa jurídica ***já tenha apurado*** prejuízo fiscal, ainda assim fica ela sujeita à multa isolada sobre as estimativas não pagas naquele ano ***que já se encerrou***.

Este fato, aliado ainda à ausência de qualquer outro dispositivo legal ou mesmo normativo que preconize que tal exigência só poderia ser feita durante o ano em curso, tornam absolutamente desprovido de fundamento esta alegação do contribuinte. A exigência pode ser formalizada tanto durante o curso do período de apuração, quanto após o seu encerramento, não merecendo provimento o recurso do contribuinte, neste aspecto.

Vale dizer que nos anos de 2000, 2001, e 2002, foi exigida somente a multa isolada sobre as estimativas não recolhidas, não havendo concomitância, motivo pelo qual esses exercícios não são afetados pela súmula 105, razão do não conhecimento do recurso especial interposto pela PGFN.

Aliás, cumpre-me, aqui, por dever de lealdade processual, trazer os ditames da recente súmula CARF de número 178, aprovada pela 1ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021, *in verbis*:

“A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.”

Por seu turno, vale dizer que entendi, assim como a maioria do colegiado, que não estamos aqui diante da hipótese de ***inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário e aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996***.

A aplicação da multa isolada se deu **na presença de tributo apurado ao final do ano-calendário**, mas não exigido em lançamento de ofício com aplicação de multa proporcional. Este é o ponto.

Portanto, entendo que embora a lei afirme a aplicação da penalidade “ainda que tenha apurado prejuízo fiscal” (na redação original), ou “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal” (na redação dada pela Lei nº 11.488/2007), a súmula, para mim, é clara ao circunscrever o fato de que a hipótese trazida e votada diz respeito à ***inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário***, o que não é o caso destes autos.

Portanto, foram os ditames da lei a qual interpreto que me conduziram a este voto e a respectiva conclusão.

Neste sentido, mantenho as exigências relativas à multa isolada para os anos de 2000, 2001 e 2002 e nego provimento ao recurso do contribuinte.

Da CSLL

Tratando-se das mesmas matérias de direito aqui analisadas, aplica-se aos lançamentos de CSLL tudo o quanto exposto no presente voto com relação ao IRPJ.

Conclusão

Nestas condições, dou provimento no que tange às matérias devolvidas para exame desta CSRF ao recurso da Procuradoria e parcial provimento ao recurso do Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Redatora designada.

A I. Relatora restou vencida em sua proposta de conhecimento do recurso especial da PGFN relativamente à matéria “compensação de créditos tributários de natureza distinta em DCTF”. A maioria do Colegiado entendeu que o dissídio jurisprudencial não restou caracterizado.

O exame de admissibilidade deu seguimento ao recurso especial neste ponto sob a premissa de que o acórdão recorrido *considerou válidas as compensações declaradas em DCTF, entre débitos de IRPJ e CSLL com créditos de IPI “até que a autoridade administrativa manifeste-se em sentido contrário”,* e que esta circunstância, em face do paradigma n.º 204-02.336, cuja ementa expressa que *a compensação entre tributos de espécies diversas só era possível mediante pedido à SRF, sendo os pedidos de compensação posteriormente substituídos por PER/DCOMP, de modo que a existência de saldo credor do IPI não é requisito para que se efetue compensações com débitos de outros tributos do contribuinte sem que haja pleito expresso neste sentido, nem declarações de compensações,* confirmaria a existência de conflito entre o acórdão recorrido e o paradigma.

Ocorre que o acórdão recorrido não validou a compensação apenas com base na sua informação em DCTF. O voto condutor do acórdão recorrido traz consignado que:

No que se refere à quitação de parte das estimativas mediante compensação, envolve processos de ressarcimento do IPI e foi declarada em DCTF. Tendo em vista que o pedido de compensação (devidamente convertido em PERDcomp) extingue o débito até ulterior homologação, o procedimento do sujeito passivo é válido até que autoridade competente manifeste-se em sentido contrário.

Ou seja, a premissa adotada no voto condutor do acórdão recorrido é de que a compensação foi formalizada mediante pedido de compensação convertido em DCOMP e, assim, teria natureza extintiva, a demandar manifestação da autoridade competente para resolução desta extinção antes da exigência do débito correspondente ou da aplicação das consequências cabíveis pelo seu não recolhimento. Esta a razão de terem sido canceladas as multas isoladas aplicadas em razão da falta de recolhimento das estimativas compensadas por este meio.

Já no paradigma n.º 204-02.336, analisando pedido de ressarcimento de IPI deferido, cujo crédito foi imputado a compensações a ele vinculadas, outro Colegiado do CARF se limitou a decidir se a data destas compensações seria a de sua informação em DCTF ou a data

da tardia apresentação em PER/DCOMP, com os acréscimos moratórios pertinentes. É neste contexto que o paradigma traz a afirmação de invalidade de compensação informada em DCTF quando tem em conta créditos e débitos de espécies diferentes, e valida o procedimento fiscal de imputação do direito creditório aos débitos atualizados até a data de apresentação tardia da DCOMP.

No presente caso, como referido no acórdão recorrido, os pedidos de compensação entre tributos de espécies diferentes foram apresentados, e sua conversão em DCOMP atribuiu-lhes efeito extintivo impeditivo da cobrança dos débitos sem a prévia manifestação da autoridade administrativa competente. Veja-se, inclusive, que o paradigma sequer avança na interpretação da legislação tributária acerca deste aspecto porque, além de a compensação pretendida ter sido formalizada em DCTF, o litígio se instaurou em razão da imputação de direito creditório aos débitos compensados, o que demandou a determinação da data em que a compensação foi realizada, sem se aventar de cobrança do débito, ou da aplicação de consequências correlatadas, antes da decisão acerca do direito creditório.

Os casos comparados, portanto, se distinguem substancialmente em pontos determinantes para a solução do dissídio suscitado pela PGFN, não sendo possível cogitar como o Colegiado que proferiu o paradigma se manifestaria acerca do crédito tributário cuja exoneração foi confirmada no acórdão recorrido. Em tais circunstâncias, a divergência jurisprudencial não se estabelece.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos n.º 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF n.º 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in *Direito Penal*, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Estas as razões, portanto, para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da PGFN, excluída a matéria “compensação de créditos tributários de natureza distinta em DCTF”.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira acompanhou a I. Relatora em seu entendimento de negar provimento ao recurso especial da Contribuinte acerca da exigência de multa isolada, concordando com a inaplicabilidade da Súmula CARF n.º 93, vez que a falta de recolhimento de estimativas não foi fundamentada exclusivamente na ausência de transcrição de balancetes de suspensão ou redução, e também porque a legislação de regência sempre permitiu a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que encerrado o ano-calendário.

Contudo, em razão dos debates havidos por ocasião da sessão de julgamento, cabem esclarecimentos quanto à concordância desta Conselheira com a inaplicabilidade, ao presente caso, da Súmula CARF n.º 178, segundo a qual *a **inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário** não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.*

Os precedentes que motivaram a edição deste enunciado se distinguem substancialmente daqueles que ensejam debates acerca da aplicabilidade da Súmula CARF n.º 105, segundo a qual *a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1.º, inciso IV da Lei n.º 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.* Trata-se, nestes, de exigências decorrentes da constatação de falta de recolhimento de estimativas **e** de falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual, restando sumulada a incompatibilidade da exigência concomitante das duas penalidades antes das alterações promovidas pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 2007, ou seja, na vigência da redação original do art. 44, §1.º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996.

Esta referência é importante porque a questão acerca da aplicação concomitante das penalidades a partir das alterações da Medida Provisória n.º 351, de 2007, não foi pacificada, e a **existência de tributo apurado ao final do ano-calendário** passa a ser uma circunstância em razão da qual haja formalização de lançamento deste tributo com acréscimo da multa proporcional, eventualmente concomitante com a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas.

Já na hipótese de falta de recolhimento de estimativas **dissociada** da falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual, diferentes argumentos foram desenvolvidos para o pleito de afastamento da multa isolada aplicada depois do encerramento do ano-calendário, dentre os quais pode-se citar: i) a apuração definitiva do tributo retira do Fisco a possibilidade de questionamento acerca das antecipações mensais; ii) a apuração final constitui limite de débito para aplicação das multas isoladas às estimativas não recolhidas, hipótese na qual a inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário infirmaria materialmente qualquer infração de falta de recolhimento de estimativas e impediria a aplicação de multa isolada; e iii) a legislação, em especial na forma anterior às alterações da Medida Provisória n.º 351, de 2007, somente permite o lançamento da multa isolada sobre a estimativa não recolhida e cuja exigência seja confirmada na apuração do ajuste anual. Destaca-se, nestas construções, o fato de a inexistência de débito na apuração final converter as antecipações em saldo negativo passível de restituição ou compensação, a evidenciar o descabimento das antecipações e a conseqüente inaplicabilidade da multa isolada, bem como ressalva-se, na segunda e na terceira objeções, os efeitos da alteração

legislativa na base impositiva da penalidade isolada, promovida com a Medida Provisória n.º 351, de 2007.

Em oposição a estes argumentos têm-se, mais fortemente, o destaque de que a legislação de regência sempre trouxe a ressalva de cabimento da multa isolada *ainda que* o sujeito passivo *tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*, ou seja, ainda que não haja base de cálculo positiva e, por consequência, inexista **IRPJ ou CSLL apurados** no ajuste anual.

Conjugando todo o cenário acerca desta punição específica, a primeira tese conduziria à conclusão de que a multa isolada nunca seria cobrada depois do encerramento do ano-calendário, dada a prevalência da apuração final, permitindo a cogitação, apenas, da exigência de penalidade isolada na hipótese falta de recolhimento de estimativas constatada ao longo do ano-calendário. Sob a segunda e a terceira ótica, a penalidade isolada prevista na lei teria um espectro maior de aplicação depois do encerramento do ano-calendário, nos casos em que houvesse tributo devido no ajuste anual, excluídos, assim, os casos de aplicação concomitante com a multa proporcional e prevalência desta em relação à multa isolada. Nesta última visão restaria, portanto, a possibilidade de aplicação da penalidade depois do encerramento do ano-calendário não concomitante com a multa proporcional sobre o ajuste anual, e sobre o valor das estimativas limitado ao tributo apurado ao final do ano-calendário, ou seja, na hipótese de apuração de tributo devido no ajuste anual e quando este não fosse objeto de lançamento, sendo que na terceira ótica a exigência só subsistiria se desde o início a autoridade fiscal formalizasse a exigência sob estes parâmetros.

O acórdão n.º 9101-005.690, editado antes da publicação da Súmula CARF n.º 178, bem espelha estes posicionamentos:

- O voto do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, integrante da minoria vencida, registra que:

Em resumo, extrai-se do entendimento lá adotado, para aplicar também, agora, ao presente caso, que a correta interpretação da prescrição sancionatória do inciso IV do §1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, sob o devido confronto com o teor do seu próprio caput, no que tange a fatos ocorridos até janeiro de 2007, é a de que a multa isolada prevista deve ser calculada com base na totalidade ou diferença de tributo ou contribuição efetivamente devidos pelo contribuinte, apurados ao final do período.

À luz de tal entendimento, no presente caso, considerando os fatos e as provas incontroversos, resta evidente que tomou-se base equivocadas na aplicação da penalidade, adotando o cálculo da Fiscalização referentes às estimativas mensais, sem considerar, no lançamento de ofício, os valores de CSLL devidos por cada ano-calendário, previamente informados nas Declarações transmitidas.

A Fazenda Nacional, tradicionalmente, defende uma interpretação dessa mesma redação do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 (anterior a 2007), em que não se considera o teor do seu caput, mas, isoladamente, o teor do inciso IV do §1º para se extrair a base da sanção.

Ora, havendo eventual *antinomia* ou conflito prescritivo entre *caput* e incisos de um determinado parágrafo, é absolutamente pacífico, inclusive em atenção ao artigo 11, inciso III, alínea “c”, da Lei Complementar n.º 95/98, que deve prevalecer hermenêutica que privilegia aquilo veiculado no *caput* – não podendo, de forma alguma, simplesmente ignorar a redação da partícula primordial do dispositivo, a que os parágrafos, incisos e alíneas se submetem.

[...]

- O voto vencido do Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, além de referir o entendimento acima, traz consignado que:

Feitas essas considerações, a meu ver a interpretação sistemática dos dois enunciados prescritivos em comento (caput e § 1º, inciso IV, do art. 44, antes de alterado pela MP 351/2007) conduz ao entendimento de que a multa isolada lá prevista:

- (i) pode ser exigida sobre eventuais estimativas apenas no curso do ano-calendário; e
- (ii) findo o período de apuração, pode ser exigida, mas limitada ao montante de IRPJ/CSLL efetivamente devidos, tomando ainda como data-base o próprio fato gerador, ou seja, 31/12.

Ressalte-se, por fim, que somente a partir de fevereiro de 2007, em razão da alteração da legislação em questão pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, é que a interpretação que se valeu a fiscalização passou a ter base na lei. Basta comparar a previsão legal da multa isolada antes e depois dessa mudança legislativa, o que pode ser feito pela análise do seguinte quadro:

[...]

Ora, do confronto da redação dos textos legais em questão, é notório que o Legislador alterou significativamente o regime jurídico da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, uma vez que (i) reduziu o percentual (de 75% para 50%); e (ii) passou a prever a incidência da multa isolada diretamente sobre as estimativas não recolhidas, excluindo as limitações temporal e quantitativa até então previstas no caput, incidência esta que somente passou a valer para o futuro, ou seja, a partir de fevereiro de 2007.

[...]

- O voto da Conselheira Lívia De Carli Germano, integrante da maioria vencedora, traz oposição à limitação em razão do tributo apurado ao final do ano-calendário nos seguintes termos:

Em síntese, respeitosamente, não compartilho do entendimento de que as multas isoladas “deveriam ser calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo, grandeza esta que não se confunde com as estimativas apuradas ao longo do ano, de natureza antecipatória.”

Não discordo de que a atitude de limitar a base de cálculo da multa isolada à diferença entre o imposto de renda sobre o lucro real anual e as estimativas recolhidas a menor seria, sim, medida razoável em termos de técnica legislativa (isto é, de lege ferenda), por limitar o valor da pena pela ausência de cumprimento de um dever preparatório (recolher a estimativa) ao valor do tributo efetivamente devido no ajuste anual. Acontece que, se admitirmos que o valor da multa isolada está limitado a um percentual do valor do ajuste anual devido, voltamos à situação de impossibilidade de cobrança da multa isolada quando o tributo devido no ajuste anual seja zero. É dizer, para seguir esta linha interpretativa, seria necessário aceitar que o trecho final do inciso IV do parágrafo 1º do artigo 44 não tem nenhum sentido e deve ser simplesmente ignorado – afinal, como considerar que a multa isolada será exigida “ainda que que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente” se, neste caso, ela será zero?

Com o devido respeito aos entendimentos em contrário, compreendo que tal resultado de interpretação vai de encontro ao princípio basilar de hermenêutica segundo o qual a lei não contém palavras inúteis (verba cum effectu sunt accipienda -- as palavras devem ser compreendidas como tendo alguma eficácia), e leva a que, em nome de uma suposta “razoabilidade” ou da preservação a todo custo de um sentido da “norma principal” constante do caput do dispositivo legal, se deva considerar como não escrita a integralidade do trecho final de um dos seus incisos (no caso, o inciso IV do parágrafo 1º do artigo 44 da Lei 9.430/1996).

Assim, a princípio, não vejo possibilidade de se utilizar o valor de ajuste anual devido como limite genérico para o valor da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas.

Não obstante, esclareço que filio-me ao entendimento de que a cobrança de multa isolada não pode prevalecer se e quando tenha sido aplicada a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor tal como apurado no ajuste anual. E a razão é bem simples.

Não se nega que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida versus valor do ajuste anual devido), assim como não se nega que se trata de punição pelo descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual). Fl. 23 do Acórdão n.º 9101-005.690 - CSRF/1ª Turma Processo n.º 18471.003240/2008-41

Ocorre que, sempre que a falta de recolhimento da estimativa refletir no valor do ajuste anual devido e este não for recolhido, ensejando a aplicação da multa de ofício, teremos uma dupla repercussão da primeira infração, já que esta ensejará, ao mesmo tempo, a exigência da multa isolada e da multa de ofício.

[...]

- O voto vencedor desta Conselheira assim refuta mais genericamente estas teses:

Contudo, nas discussões mais recentes desta Turma foi suscitada a tese condutora do Acórdão CSRF n.º 01-05.552, que merece algumas considerações.

Referido julgado pauta-se em construção argumentativa que, partindo de diversas premissas, dentre elas a de *que a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas normas sancionadoras faz pressupor a identidade do critério material dessas normas, e de que a base de cálculo predita no artigo 44 da Lei n.º 9.430/96 refere-se à multa pela falta de pagamento de tributo*, promove um correlação entre a apuração do tributo devido ao final do exercício e da estimativa, para afirmar que *não será devida estimativa caso inexista tributo devido no encerramento do exercício* e assim concluir que *após o final do exercício, o balanço de encerramento e o tributo apurado devem ser considerados para fins de cálculo da multa isolada*.

Na verdade, porém, apenas o *caput* do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, conjugado com seus incisos I e II e combinado com seu §2º, em suas redações originais, definiam as multas pela falta de pagamento de tributo, constatação reforçada pelo §1º do mesmo dispositivo que, em seu inciso I, afirmava que a exigência da penalidade se daria *juntamente com o tributo ou a contribuição* não pagos. Já a multa por falta de recolhimento de estimativas, aqui em debate, tinha sua materialidade integralmente prevista na redação original do §1º, inciso IV, do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, expressa no sentido de não depender da existência de tributo ou contribuição não recolhido, não só pela previsão de que deveria ser exigida isoladamente, mas também pela ressalva de que seria devida pelo sujeito passivo *ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*. A única vinculação entre as duas penalidades se dava pela expressão “as multas de que trata este artigo”, que principiava o §1º do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, em sua redação original, mas que, somente se interpretada de forma estanque, desconsiderando a formatação isolada da penalidade definida no inciso IV do mesmo §1º, autoriza a conclusão de que ambas tratariam de multa por falta de pagamento de tributo. A interpretação integrada destas disposições, porém, permite validamente concluir que a expressão “as multas de que trata este artigo” referia, apenas, os percentuais ali fixados, e não se prestava a condicionar a exigência das multas isoladas à existência de imposto ou contribuição devido ao final do ano-calendário.

[...]

Em tais circunstâncias e tendo em conta os fundamentos acima expostos, inexistente óbice ao lançamento das penalidades, como aduz a Contribuinte, *uma vez findo o ano-calendário, e a ora Recorrida tendo entregue declaração de ajuste anual acompanhada da demonstração de quitação do tributo*. As estimativas devem ser recolhidas em razão

da opção pela apuração anual e o descumprimento desta obrigação acessória sujeita-se a penalidade ainda que encerrado o ano-calendário e ainda que não seja apurado tributo devido neste último momento. Deve ser reformado, assim, o acórdão recorrido na parte em que invalidou as exigências do ano-calendário 2006 porque quitado todo o tributo devido ao final do ano-calendário. que validou a exigência formulada.

[...]

A Súmula CARF nº 178, por sua vez, afirma a possibilidade de exigência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas depois de encerrado o ano-calendário. E, como visto, esta possibilidade é negada nas argumentações que afirmam a prevalência da apuração final como óbice a qualquer questionamento acerca das estimativas devidas. Assim, o entendimento sumulado poderia, em princípio, vedar a adoção daquela argumentação por Conselheiros do CARF.

Contudo, o entendimento sumulado restou circunscrito à hipótese na qual se verifica a ***inexistência de tributo apurado*** ao final do ano-calendário. Ainda que os precedentes da súmula tenham sido editados em face de circunstâncias fáticas que não se referem, propriamente, a apuração que não resulte em tributo devido ao final do ano-calendário, fato é que este aspecto foi consignado no enunciado aprovado pela maioria desta 1ª Turma. Daí porque se entende pela vinculação ao enunciado apenas na hipótese em que a multa isolada é aplicada depois do encerramento do ano-calendário e inexistente tributo apurado ao final do ano-calendário.

É certo que sob determinado viés interpretativo é possível argumentar que, se a punição por falta de recolhimento de estimativa tem cabimento ainda que não apurado tributo ao final do ano-calendário, com mais razão esta penalidade teria lugar quando há apuração de tributo no ajuste anual, confirmando a pertinência das antecipações exigidas. Porém, para ter este alcance, o enunciado da súmula deveria referir a ideia de que o resultado da apuração ao final do ano-calendário não limita a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. E, nesta formatação, o enunciado poderia não alcançar aprovação, visto que somente a *inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário* assegura que não haverá exigência correlata com aplicação de multa de ofício proporcional concomitante.

No presente caso, o litígio submetido a este Colegiado, como bem circunscrito pela I. Relatora, diz respeito a divergências jurisprudenciais *relacionadas à única exigência fiscal que restou mantida nos presentes autos, qual seja, a multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas*. Na origem, houve lançamento de IRPJ e de CSLL apurados no ano-calendário 2003, para além das multas isoladas aplicadas sobre as estimativas de IRPJ e CSLL tidas por não recolhidas entre janeiro/2000 a novembro/2003. Contudo, a Contribuinte não impugnou a exigência dos tributos lançados no ajuste anual de 2003, promovendo seu parcelamento. A autoridade julgadora de 1ª instância, para além de reduzir a penalidade isolada ao percentual de 50% em razão de retroatividade benigna de nova legislação: i) retificou os cálculos das estimativas não recolhidas nos anos-calendário 2000 a 2003 para reduzir o coeficiente de presunção do lucro de 32% para 8%; e ii) excluiu a penalidade sobre as estimativas declaradas em DCTF ou compensadas nos anos-calendário 2001, 2002 e 2003. O Colegiado *a quo* deu provimento ao recurso de ofício para restabelecer a aplicação do coeficiente de 32%, bem como deu provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a decadência das multas aplicadas de janeiro a abril/2000 e afastar as multas isoladas no ano-calendário 2003 em razão da concomitância com a exigência da multa proporcional sobre o ajuste anual.

A exoneração das multas isoladas pertinentes ao ano-calendário 2003 subsistiu, na medida em que o recurso especial da PGFN não foi conhecido neste ponto, em razão da

conformidade do acórdão recorrido com a Súmula CARF n.º 105. Já a decadência do lançamento pertinente às multas isoladas aplicadas de janeiro a abril/2000 foi revertida por força da Súmula CARF n.º 104. Assim, a discussão acerca da exigência das multas isoladas depois do encerramento do ano-calendário tem em conta os valores lançados entre os períodos de janeiro/2000 a dezembro/2002.

Constata-se nos autos que a Contribuinte apurou IRPJ e CSLL devidos nos anos-calendário 2000 a 2002, mas em valor inferior à soma das estimativas devidas nos meses correspondentes. Como não houve exigência de tributo devido no ajuste anual para estes períodos, infere-se que as estimativas confirmadas, eventualmente somadas as retenções na fonte referidas nos autos, prestaram-se a liquidar os valores apurados ao final do ano-calendário.

Em consequência, confirma-se que não se está, aqui, diante da hipótese de *inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário e aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996*. A aplicação da multa isolada se deu na presença de tributo apurado ao final do ano-calendário, mas não exigido em lançamento de ofício com aplicação de multa proporcional. Ausente concomitância, restariam as argumentações de que a apuração definitiva do tributo retiraria do Fisco a possibilidade de questionamento acerca das antecipações mensais e de que a exigência deveria ser ou estar limitada ao tributo devido no ajuste anual. E, ainda que estas teses possam ser refutadas com o mesmo contra-argumento que ampara a Súmula CARF n.º 178 – o fato de a lei afirmar o cabimento da penalidade “ainda que tenha apurado prejuízo fiscal” (na redação original), ou “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal” (na redação dada pela Lei n.º 11.488/2007), a evidenciar que a infração de falta de recolhimento de estimativas subsiste mesmo se não houver tributo na apuração definitiva – não se pode olvidar que a maioria desta 1ª Turma aprovou o enunciado com a limitação nele expressa: na hipótese de *inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário*.

Com estes esclarecimentos, e alinhada ao entendimento expresso pela I. Relatora, que refuta o argumento subsistente, ainda que não alcançado pela Súmula CARF n.º 178, esta Conselheira também conclui por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso especial da Contribuinte relativamente ao cabimento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa que restarem devidas nos anos-calendário 2000 a 2002.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA