



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

Processo nº 10410.004941/2009-91
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-004.165 – 1ª Turma
Sessão de 7 de maio de 2019
Matéria MULTA ISOLADA POR FALTA DE ESTIMATIVA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LACA COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

De acordo com o §12 do art. 67 do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, que aprova o atual Regimento Interno do CARF, não servirá como paradigma o acórdão que contrariar súmula do CARF. No caso, os paradigmas apresentados para a comprovação da divergência jurisprudencial contrariam frontalmente a Súmula CARF nº 105: "A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício."

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Lívia De Carli Germano, Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), 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 ao afastamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa mensal de IRPJ.

A recorrente insurge-se contra o Acórdão nº 1803-002.155, de 10/04/2014, por meio do qual a 3ª Turma Especial da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiu afastar a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ referentes ao ano-calendário de 2005.

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

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 falarem lançamento pelo não recolhimento do principal ou mesmo da aponta da multa de ofício, sobretudo ante a verificação de que, naquele exercício, a contribuinte sequer apurou lucro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos deram provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o pressente julgado. *Vencidos os Conselheiros Carmen Ferreira Saraiva e Sérgio Rodrigues Mendes. Acompanham pelas conclusões os Conselheiros Walter Adolfo Maresch e Artur José André Neto.*

A PGFN afirma que o acórdão recorrido deu à legislação tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, relativamente à matéria acima mencionada.

Para o processamento de seu recurso, ela desenvolve os argumentos descritos a seguir:

DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO ESPECIAL (DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL)

- de início, observem-se os termos do voto condutor do acórdão recorrido, *verbis*: [...];

- conforme se observa, entendeu o acórdão recorrido que a multa isolada por ausência de recolhimento de estimativas mensais somente é devida se o auto de infração for lavrado antes do encerramento do ano-base;

- a decisão recorrida, contudo, diverge de decisões da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento e da 2ª Turma Especial da 1ª Seção de Julgamento do CARF, cujas ementas seguem abaixo integralmente transcritas, *verbis*:

Acórdão nº 1401-00.107

Assunto: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2006

Ementa: DIFERENÇA ENTRE O ESCRITURADO E DECLARADO DCOMP – DECLARAÇÃO DÉBITO LANÇADOS DE OFICIO – DESISTÊNCIA À DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA. DIFERENÇA ENTRE. A compensação declarada à SRF de crédito tributário lançado de ofício importa renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto.

IRPJ – CSLL – MULTA ISOLADA. Por se referirem a infrações distintas, a multa de ofício exigida isoladamente sobre o valor do imposto apurado por estimativa no curso do ano-calendário, que deixou de ser recolhido, é aplicável concomitantemente com a multa de ofício calculada sobre o imposto devido com base no lucro real, mesmo que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário.

Acórdão nº 1802-00.205

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2002

PAF – LANÇAMENTO – ERRO DE FATO – PREENCHIMENTO DECLARAÇÃO – ÔNUS DA PROVA – A prova do erro de fato no preenchimento da Declaração é incumbência do contribuinte. Assim, realizado o lançamento com a observância de todas as informações existentes e normas legais aplicáveis, deve contribuinte provar o seu direito, devendo suas alegações ser acompanhadas de documentos hábeis e idôneos a demonstrar a verdade dos fatos.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS – CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTO

DEVIDO NO FINAL DO ANO. Não há entre as estimativas e o tributo devido no final do ano uma relação de meio e fim, ou de parte e todo (porque a estimativa é devida mesmo que não haja tributo devido). Por isso, a multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro. Além disso, não há no Direito Tributário algo semelhante ao Princípio da Consunção (Absorção) do Direito Penal, o que também afasta os argumentos sobre a concomitância de multas.

- como se afirmou, o acórdão recorrido entendeu que a multa isolada somente seria aplicável antes do encerramento do ano base. Os acórdãos paradigmas, não obstante tratem com mais ênfase a questão da cumulatividade da multa isolada com a multa proporcional, enfrentam expressamente a questão da aplicabilidade da multa isolada após o encerramento do ano base, reconhecendo a sua validade mesmo nessa hipótese;

- observe-se trecho do voto vencedor do Acórdão nº 1802-00.205, *verbis*:
[...];

- sendo assim, diante das teses antagônicas dos acórdãos recorrido e paradigmas, fica patente a divergência jurisprudencial, encontrando-se presentes, portanto, os requisitos de admissibilidade do recurso especial, nos termos da legislação de regência (Decreto nº 70.235/72, art. 37, § 2º, II, c/c art. 67 e §§, do Regimento Interno do CARF);

MÉRITO

- não tendo o contribuinte pago as estimativas mensais do IRPJ e CSLL devidas ao longo do ano, correta é a aplicação da multa isolada, independentemente de qualquer outro fator, como erroneamente entendeu o acórdão recorrido. O contribuinte deve pagar a multa então disposta no art. 44, § 1º, inc. IV, da Lei nº 9.430/1996 (atual redação contida no inciso II, alínea b), pois não se configura, no presente caso, hipótese que dispense a exigência;

- a teor do então art. 44, § 1º, IV (redação anterior), bem como do art. 44, II, b (redação atual), da Lei nº 9.430/1996, a multa isolada é devida em função da falta ou insuficiência de pagamento do imposto ou contribuição devidos pelo regime de estimativa, ainda que o contribuinte tenha apurado, ao final do período, prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa;

- no caso, não há dúvida de que o recorrido optou por recolher o IRPJ e a CSLL pelo regime de estimativa. Por outro lado, também não há dúvida de que o recorrido descumpriu o regime, pois não recolheu as estimativas no valor devido;

- a Lei nº 9.430/1996 prevê claramente que a multa decorrente do descumprimento do regime de estimativa não possui nenhuma relação com o pagamento ou não de imposto pelo contribuinte no ajuste anual;

- inclusive, a atual alínea b do inciso II do art. 44 dispõe que a multa será devida ainda que o contribuinte “tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”; ou seja, cabe a multa ainda que ao final do período não exista tributo a recolher. Por isso a denominação de multa isolada;

- a multa isolada incide sobre o valor do pagamento mensal. As estimativas, como o próprio nome diz, não equivalem ao tributo efetivamente devido, mas, consoante a jurisprudência pacificada dos Conselhos de Contribuintes e CARF, são meros adiantamentos do tributo, que será calculado ao final do ano;

- outrossim, não se pode concluir que estaria havendo confisco, ou excesso punitivo. O sujeito passivo cometeu o ato ilícito, previsto em lei, e a lei dispõe uma pena para ele;

- se não há nenhuma dúvida de que o contribuinte cometeu o ilícito acusado pela Fiscalização, não há que se falar em dispensa da punição, independentemente da exigência de multa proporcional ou do encerramento do ano base;

- por outro lado, o Código Tributário Nacional prevê, em seu art. 97, VI, o seguinte: [...];

- assim, caso seja cancelada a multa isolada, estar-se-á diante de uma nova hipótese de dispensa de penalidade não prevista na legislação. A criação jurisprudencial de nova hipótese de dispensa de multa isolada não configuraria integração ou interpretação extensiva da norma, mas, evidentemente, uma novidade no ordenamento jurídico. Tal procedimento, quando efetuado pelo aplicador da lei, decorre de um juízo de equidade;

- ocorre que o emprego do juízo de equidade no ordenamento jurídico brasileiro tem que estar expressamente autorizado por lei. Tal dogma é um dos fundamentos do ordenamento pátrio, vez que a Constituição Federal de 1988, em seu art. 5º, inc. II, não admite a existência de outra fonte do direito senão a lei formal (ou atos equiparados à lei formal, como as medidas provisórias, leis delegadas, e outros previstos no art. 59 da CF/88). Portanto, o aplicador da lei é obrigado a decidir com base na norma disposta, podendo se utilizar da equidade apenas quando a lei assim permitir expressamente, conforme se infere do art. 127 do CPC (“O juiz só decidirá por equidade nos casos previstos em lei”);

- é verdade que o Código Tributário Nacional permite o uso da equidade pelo aplicador da lei. Contudo, o CTN prevê que somente a lei poderá atribuir ao aplicador juízo de equidade para fundamentar a dispensa de créditos tributários. Confira-se: [...];

- note-se que o próprio CTN, em seu art. 108, IV, § 2º, dispõe que o emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido. Como o art. 108 está inserido no capítulo sobre a interpretação da lei tributária, e também face ao art. 172 acima, pode-se concluir que o Código está consentâneo com o art. 127 do CPC. A equidade somente pode ser utilizada pelo intérprete para a dispensa de crédito tributário quando existe previsão legal que o permita. Fora dessa hipótese, o intérprete não poderá se valer do juízo de equidade para dispensar a exigência de crédito tributário;

- aqui resta claro o óbice para eventual dispensa da multa isolada. Não há, no presente caso, norma específica que permita ao aplicador da lei relevar a cobrança da multa prevista no então art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/1996 (atual inciso II, alínea b, desse mesmo artigo), atendendo a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;

- como inexiste norma que permita a dispensa da multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 por considerações de equidade, eventual cancelamento da multa isolada causará evidente violação ao art. 172 do CTN;

- outrrossim, a eventual dispensa da multa isolada traduziria injustiça com aqueles contribuintes que, cientes das suas responsabilidades, não foram negligentes e arcaram com o ônus de recolher mensalmente as estimativas devidas;

- tal desestímulo é também uma penalização injusta porque ofende não só o texto legal mas o bom senso, eis que dirigida a ninguém menos que o contribuinte que se esforça para permanecer diligente diante do cipoal de leis tributárias e das necessidades arrecadatórias do Estado;

- portanto, conclui-se que, a partir da Lei nº 9.430/1996, quando deixar de recolher os tributos devidos, estará o contribuinte sujeito ao pagamento da multa prevista no então art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430/1996, atual inciso II, alínea b, desse mesmo artigo;

- no presente caso, restou plenamente configurado o desrespeito do contribuinte à Lei nº 9.430/1996, devendo, portanto, ser restabelecido o lançamento da multa isolada;

DO PEDIDO

- ante o exposto, nos termos da fundamentação supra, requer a Fazenda Nacional seja conhecido e provido o presente recurso especial para restabelecer a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas.

Quando do **exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN**, foi dado seguimento ao recurso, conforme o despacho por mim exarado em 30/05/2016, na condição de Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, decisão que está fundamentada na seguinte análise sobre a divergência suscitada:

[...]

O confronto dos fundamentos expressos nos acórdãos recorrido e paradigmas evidencia que a PFN logrou comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, pois, enquanto no acórdão recorrido restou consignado que, é *inaplicável a penalidade após o encerramento do período de apuração sobretudo ante a verificação de que, naquele exercício, a contribuinte sequer apurou lucro*; o entendimento nos acórdãos paradigmas é no sentido de que, *por se referirem a infrações distintas, a multa de ofício exigida isoladamente sobre o valor do imposto apurado por estimativa no curso do ano-calendário, que deixou de ser recolhido, é aplicável concomitantemente com a multa de ofício calculada sobre o imposto devido com base no lucro real, mesmo que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário*.

Portanto, demonstrada a divergência jurisprudencial argüida, deve-se DAR seguimento ao recurso especial da PFN.

Em 19/07/2016, a contribuinte foi intimada do despacho que deu seguimento ao recurso especial da PGFN, e em 02/08/2016, ela apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso, com os seguintes argumentos:

DOS FATOS

- o acórdão que julgou procedente o recurso voluntário manejado se fundou nas seguintes razões: (a) inexistência de IRPJ no período analisado, face à apuração de prejuízo fiscal, o que, por si só, afasta a aplicabilidade da multa isolada imposta; e (b) o fato de a multa isolada somente ter sido aplicada após o fim do exercício em questão, fato que a torna descabida, pois, nesse caso, somente seria exigível (em tese) a multa de ofício pela falta de apuração de saldo de imposto (que, no caso, nem sequer existiu);

PRELIMINARMENTE

DA NULIDADE DA DECISÃO QUE ADMITIU O RECURSO ESPECIAL.

- a decisão que admitiu o Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN) acabou por atropelar o direito ao contraditório e à ampla defesa desta empresa Recorrida;

- isso porque, ao não permitir que a parte se manifestasse em relação ao recurso especial em questão, esta Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), acabou por tolher a possibilidade de influência da parte Recorrida em relação à admissibilidade Recursal;

- ressalta-se que esta conduta por parte do julgador afronta ao princípio da ampla defesa da forma como disposta no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, que garante a todos o real exercício dos direitos relacionados à possibilidade de se manifestar nos autos, bem como de influenciar as decisões (administrativas ou judiciais), com todos os meios e recursos a ela inerentes, deixando claro o prejuízo causado à Recorrida em virtude do despacho de fls. 313 a 317;

- tanto a ampla defesa, como o contraditório devem ser respeitados na esfera administrativa, a jurisprudência pátria é pacífica nesse sentido, sendo cabível a leitura dos seguintes julgados para melhor compreender a matéria: [...];

- a violação à ampla defesa e ao contraditório acarreta nulidade da decisão proferida;

DA INADMISSIBILIDADE DO RECURSO ESPECIAL

- não bastasse isso, no caso em comento, o Recurso Especial é manifestamente inadmissível, pois se dignou a Recorrente somente a demonstrar a divergência de interpretação da legislação tributária em relação a um dos fundamentos que dão supedâneo ao acórdão impugnado;

- dessa forma, devem ser rigorosamente observados os requisitos de admissibilidade de recursos especiais ao CSRF, não podendo prosseguir o presente recurso especial, tudo isso em razão de se prestar à análise de questão (divergência) que, por si só, não tem o condão de modificar o entendimento manifestado no acórdão da 3ª Turma;

- a presença de dois fundamentos (um de fato e um de direito) suficientes autonomamente para sustentar o julgado denotam a necessidade de impugnação autônoma de

cada ponto e a demonstração de divergência na interpretação da legislação tributária em cada um deles;

- esse entendimento decorre da aplicação analógica do enunciado da Súmula do STF de nº 283, não podendo, portanto, ser conhecido o recurso especial que não ataca fundamento que, por si só, é apto a sustentar o juízo emitido pelo acórdão recorrido;

- em relação ao segundo ponto, nem mesmo hipoteticamente poderia a Procuradoria da Fazenda Nacional se insurgir por intermédio desse recurso. E que o Recurso Especial é espécie de impugnação de decisão administrativa que tem como objeto a uniformização do entendimento da legislação tributária federal, não podendo se ater a matéria de fato (como objeto da impugnação);

- além disso, houve violação ao art. 67, §§ 6º e 8º do Regimento interno do CARF, pois a divergência mencionada não foi demonstrada analiticamente com a indicação de todos os pontos nos paradigmas colacionados (não foram colacionados paradigmas quanto a uma das impugnações) que divergem dos pontos (matérias) tratadas no acórdão recorrido;

- dessa forma, ao deixar de impugnar e comprovar a divergência de interpretação quanto à impossibilidade de cobrança da multa isolada do art. 44 da Lei 9.430/96 em decorrência da apuração de prejuízo fiscal no momento descrito pelo art. 6º, §1º, da referida Lei, o Recorrente acabou por tornar inadmissível o Recurso Especial;

DO MÉRITO

IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DE MULTA ISOLADA FACE À INEXISTÊNCIA DE TRIBUTO DEVIDO (IRPJ)

- ilustríssimos Julgadores, da leitura do acórdão impugnado pela Procuradoria da Fazenda Nacional, verifica-se que a mesma anulou o auto de infração cujo objeto é a cobrança de multa isolada em virtude da suposta falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada, principalmente, com fundamento na inexistência de lucro no caso, fato que tem como decorrência a inexigibilidade do Imposto sobre a Renda;

- ora, Excelências, a conclusão do julgado denota o fato de ter havido erro material da instituição financeira ao enviar a DIRF sobre o rendimento de aplicação financeira da Recorrida, fato que gerou a suposta apuração de valores de antecipações de IRPJ (estimativa) não pagos;

- não bastasse isso, observa-se que o pagamento da estimativa é uma mera antecipação dos valores devidos do IRPJ a serem apurados no final do período base, cf. Lei n. 9.430/96, art. 2º e Lei n. 8.981/95, art. 35 e, no período base em questão, não houve lucro, mas sim prejuízo fiscal;

- no caso dos autos, tem-se claramente que, de acordo com a escrituração contábil da Recorrente, a qual fora confirmada pelo cálculo efetuado pelo Ilustre Fiscal Autuante, não houve IRPJ a pagar (cf. informações registradas no Lalur, fls. 165-192 e Planilha de Apuração do IRPJ Anual, item 5. Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real - PJ em Geral, à fl. 218, do presente feito), visto que: (a) o IRPJ devido em face da aplicação da alíquota de 15% (quinze por cento) totalizou R\$ 53.653,37; (b) o Adicional de IRPJ totalizou R\$ 11.768,91; (c) a soma do IRPJ 15% com o IRPJ Adicional totalizou R\$ 65.422,28; (d)

houve dedução de IRRF no importe de R\$ 75.895,87; (e) o IRPJ a pagar no ano de 2005 totalizou (-) R\$10.473,59;

- ou seja, Ilustríssimos Julgadores, durante o ano calendário de 2005, objeto da autuação fiscal, o Ilustre Fiscal Autuante concluiu que não havia IRPJ a ser recolhido pela Recorrente;

- se não houve qualquer prejuízo ao erário Federal em relação ao tributo sob análise, resta inadmitida a punição do contribuinte com a cobrança de multas por eventuais descumprimentos de obrigações acessórias - o que nem mesmo ocorreu, como será demonstrado no item seguinte -, pois estas têm por objeto, tão somente, prestações, positivas ou negativas, previstas na legislação tributária no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, cf. art. 113, §2º, do CTN;

- conforme se demonstrará no item seguinte, a contabilidade da empresa apurou de forma correta os valores devidos, sendo verificado prejuízo fiscal no ano de 2005, não sendo recolhido, por esta razão, imposto de renda no ano em questão;

- na apuração, os cálculos contábeis demonstram que não houve lucro e, não havendo lucro, não há imposto de renda devido, restando impossível a aplicação da multa isolada;

- HIROMI HIGUCHI, citando o entendimento adotado pela CSRF, afirma que:

No caso de apuração de prejuízo fiscal no ano-calendário, a CSRF entende que não é devida multa isolada, ainda que a empresa não tenha levantado balanços ou balancetes mensais de suspensão.

- veja-se, a propósito, acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais que confirma o entendimento: [...];

- do mesmo entendimento compartilha o antigo Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, conforme ementa abaixo transcrita: [...];

- os julgados acima mencionados concluíram pela inaplicabilidade da multa isolada, face à apuração de prejuízo fiscal no ano-base objeto dos julgamentos, bem como em virtude da inexistência de qualquer dano ao erário Federal;

- ora, pensar em sentido contrário seria claro contrassenso, pois o fato gerador do IRPJ sujeita-se ao princípio da anualidade (especialmente no regime do Lucro Real), de forma que esse tributo, por possuir fato gerador complexo, deve ser apurado anualmente. Pretender cobrar multa sobre o imposto que nem sequer havia incidido ao tempo (pois a multa é sobre a mera antecipação), não é adequado;

- a multa, no caso, é pelo suposto descumprimento (que não ocorreu) de obrigação acessória de antecipação dos valores que serão devidos e, em não havendo tributo a pagar, não se pode pretender cobrar a multa pelo seu inadimplemento;

- diante do exposto, percebe-se facilmente, assim como nos casos mencionados como paradigmas, que não há como sustentar a aplicação da penalidade, tendo

em vista a ausência de qualquer prejuízo ao erário em relação ao tributo sob análise, não merecendo reforma, portanto, o julgamento levado a efeito pela 3^a turma da 1^a seção de julgamento do CARF;

DO ATENDIMENTO, PELA RECORRENTE, DE TODOS OS DEVERES ACESSÓRIOS CONSTANTES DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA

- em se tratando de multa pelo descumprimento de obrigação acessória, cabe demonstrar que esta parte Recorrida atendeu a todas as disposições da Lei, como se verá a seguir;

- conforme disposição do art. 251 do RIR/99, a pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real deverá manter a escrituração com observância das leis comerciais e fiscais: [...];

- a Lei. 6.404/76, em seu art. 187, §1º, por sua vez, prevê: [...];

- de acordo com a legislação aplicável à situação da Recorrida, vê-se, portanto, que: (a) sua escrituração deve obedecer ao disposto nas leis comerciais, em especial a Lei 6.404/76 (Lei das S/As); (b) o lucro líquido será apurado ao final de cada período de apuração do imposto; (c) o balanço ou balancete deverá ser transscrito no Livro Diário ou no Lalur; (d) na determinação do resultado do exercício serão computados os custos, inclusive o CMV - Custo das Mercadorias Vendidas;

- analisando-se os autos do processo, Ilustríssimos Julgadores, conclui-se facilmente que os deveres acima listados foram amplamente atendidos pela Recorrente, a qual: obedeceu a Lei das S/As na escrituração adotada; apurou o lucro líquido ao final do período de apuração do imposto; transcreveu o balancete no Lalur (fls. 165-192 dos autos), computando o CMV - Custo das Mercadorias Vendidas, conforme permite o art. 187, §1º, da Lei nº 6.404/76;

- não bastasse isso, a Súmula do CARF nº 93 indica que: a falta de transcrição dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário não justifica a cobrança da multa isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, quando o sujeito passivo apresenta escrituração contábil e fiscal suficiente para comprovar a suspensão ou redução da estimativa (que foi o caso dos autos);

- assim sendo, não há que se falar em aplicação de multa por descumprimento da obrigação tributária acessória, pois houve atendimento, pela Recorrente, da legislação aplicável ao caso, não merecendo reforma, portanto, o acórdão objeto impugnado;

DA EXISTÊNCIA DE ERRO MATERIAL NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - E POSSÍVEL CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA DA RECORRIDA FACE AO INDEFERIMENTO DA DILIGÊNCIA REQUERIDA

- de se ressaltar, ainda, que o acórdão recorrido, a despeito de ter sido favorável a esta parte e ter considerado, muito provavelmente, o erro material de instituição financeira, não realizou a diligência requerida em face Banco do Brasil S/A para o esclarecimento acerca do valor informado em DIRF da instituição, como sendo rendimento de aplicação financeira, no importe de R\$ 371.298,06;

- o suposto rendimento, além de não corresponder à realidade, motivo pelo qual não fora mencionado nos livros contábeis, influenciou equivocadamente no cômputo do lucro real no período;

- durante o prazo para apresentação de documentos, antes, portanto, do oferecimento da impugnação administrativa, foram solicitados esclarecimentos pela Recorrente ao Banco do Brasil S/A (cf. correspondência anexada à defesa apresentada);

- o Banco mencionado recebeu a correspondência da Recorrente e reconheceu o equívoco, informando à esta última que formalizaria consulta à Direção Geral da instituição financeira em Brasília - DF, para saber que providência tomar. Não forneceu, contudo, nenhuma documentação por escrito que pudesse comprovar o reconhecimento do erro. Foi requerida, então, a expedição de notificação à instituição financeira para esclarecer o ocorrido;

- em sede de julgamento pela DRJ/Recife, contudo, foi o pedido negado sob os seguintes argumentos:

No que concerne à primeira das alegações, a matéria é de todo estranha aos autos, porquanto o rendimento de aplicações financeiras a que se refere, no total de 371.578,35, não compôs a base de cálculo das estimativas mensais, mas apenas figurou na apuração anual do lucro real (fls. 217/219), que em nada interfere no deslinde do litígio, daí que desnecessária a realização da diligência requerida, motivo por que é de ser indeferida, com fundamento no art.18 do Decreto nº.70.235, de 1972.

- observa-se, portanto, que, em sendo a realização da diligência imprescindível à defesa da Recorrida, na remota possibilidade de esse juízo entender pela reforma do julgado, será cabível a remessa dos autos ao juízo *a quo* para que determine a realização da diligência requerida com vistas à observância do contraditório e da ampla defesa;

- isso porque a informação prestada não condiz com a realidade, ocasionando prejuízos, tanto de cunho material: declarando rendimentos financeiros inexistentes; como de cunho moral: visto que aparenta má-fé ou tentativa de ludibriar o Fisco;

- ademais, o rendimento fora incluído na demonstração do resultado no item 3.10, anexado ao Auto de Infração (fls. 217, dos autos), gerando uma receita que na realidade não existiu, e, por conseguinte, gerando imposto antes de deduzidas as retenções na fonte (cf. item 5 do Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real - PJ em Geral, à fl. 218, do presente feito), que não existiria se o rendimento não tivesse sido incluído;

- houve um equívoco na prestação da informação por parte da instituição financeira (que foi observado para a elaboração do acórdão então impugnado) e para que seja constatado esse equívoco, é necessária realização da diligência, a fim de que seja retificada a DIRF e demonstrado, caso esse juízo tenha dúvidas, cabalmente que nunca existiu o rendimento de aplicação financeira informado;

CONCLUSÕES E PEDIDOS

- diante do exposto, postula a Recorrente que Vossas Senhorias determinem:

- a. a Inadmissibilidade do recurso especial em questão; ou
- b. Na eventualidade de ser admitido, que lhe seja negado provimento pelas razões de fato e de direito acima expostas; ou
- c. que sejam os autos, na remota possibilidade de reforma da decisão recorrida, novamente remetidos ao juízo *a quo* para fins de realização das diligências requisitadas por esta parte junto à instituição financeira em questão.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

O presente processo tem por objeto lançamento de multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ referentes ao ano-calendário de 2005.

Da "descrição dos fatos" contida no Auto de Infração (e-fls. 225/227) e das demais informações constantes dos autos podemos extrair as seguintes informações:

- na DIPJ apresentada pela contribuinte, as estimativas tinham sido apuradas com base em balancetes mensais de suspensão/redução. Nos meses de janeiro a setembro, não houve apuração de estimativas a recolher. E nos meses de outubro a dezembro, a contribuinte apurou estimativas a recolher, mas não houve o efetivo recolhimento e nem declaração em DCTF de tais valores. Essa DIPJ indicava um Lucro Real de R\$ 963.577,38 e IRPJ a pagar no ajuste, no valor de R\$ 214.853,19 (e-fls. 18);

- no decorrer da fiscalização, a contribuinte informou que a DIPJ fora preenchida com informações incompletas/equivocadas em todos os meses do ano-calendário de 2005 (e-fls. 65). A contribuinte apresentou, sob fiscalização, uma DIPJ/retificadora (e-fls. 64 e seguintes), agora com bases de cálculo negativas em todos os meses, com exceção do mês de novembro. Essa nova declaração também passou a apresentar um prejuízo fiscal no valor de R\$ 40.551,14 (e-fls. 71);

- no decorrer dos trabalhos de auditoria, a Fiscalização constatou que os valores mensais apurados no LALUR pela contribuinte não eram condizentes com a realidade contábil escriturada em seus livros regulares; que havia problemas em relação à apuração do CMV mensal; que os novos valores apurados com base nos balancetes mensais, agora sem a inclusão do CMV, gerava IRPJ a pagar em valores muito acima do que a empresa teria que recolher se tivesse apurado o IRPJ por estimativa com base em sua receita bruta mensal;

- pelo fato de os valores mensais do IRPJ com base em balancetes serem muito superiores ao apurado pela estimativa com base na receita bruta, a Fiscalização desconsiderou a apuração por balancete e apurou os valores das estimativas com base na receita bruta;

- de acordo com a Fiscalização, esses valores de estimativa tinham que ter sido recolhidos pela empresa durante o ano, o que não ocorreu, por erro de apuração do IRPJ mensal com base em balancetes mensais em que foi incluso um CMV mensal que contabilmente não existia;

- e sobre esses valores de estimativas com base na receita bruta foi aplicada a multa isolada.

A apuração das estimativas com base na receita bruta e da multa isolada está explicitada no demonstrativo de e-fls. 219.

A Fiscalização também refez a apuração de ajuste anual, encontrando um Lucro Real no valor de R\$ 357.689,13, mas apesar da base de cálculo positiva, as deduções a título de retenções na fonte geraram um saldo negativo de IRPJ, no valor de R\$ 10.473,59 (e-fls. 221).

Não houve, portanto, nenhum lançamento de IRPJ relativo ao ajuste anual. O auto de infração abrangeu apenas a multa isolada por falta de estimativas mensais.

A contribuinte apresentou impugnação, procurando demonstrar que não tinha apurado lucro real em nenhum dos meses de 2005 (e nem na declaração de ajuste), o que, segundo ela, inviabilizaria a aplicação da multa isolada.

De acordo com seus argumentos, o auto de infração teve como fato gerador o suposto lucro real apurado pelo Auditor-Fiscal, que considerou o prejuízo apresentado pela empresa, no valor de R\$ 40.551,14, e, a este prejuízo, acrescentou uma suposta renda de aplicações financeiras, no montante de R\$ 371.578,35, que, acrescida de adições de multas consideradas não dedutíveis, gerou um lucro real da ordem de R\$ 331.026,81.

O que a contribuinte procurou demonstrar é que a informação desses rendimentos de aplicações financeiras que foi prestada pelo Banco do Brasil S/A à Receita Federal (mediante DIRF) não correspondia à realidade.

Ao apreciar a impugnação da contribuinte, a decisão de primeira instância administrativa entendeu que a matéria era "de todo estranha aos autos, porquanto o rendimento de aplicações financeiras a que se refere, no valor total de R\$ 371.578,35, não compôs a base de cálculo das estimativas mensais, mas apenas figurou na apuração anual do lucro real (fls. 217/219), que em nada interfere no deslinde do litígio, daí que desnecessária a realização da diligência requerida, motivo por que é de ser indeferida, com fundamento no art. 18 do Decreto n.º 70.235, de 1972".

Já a decisão de segunda instância administrativa (acórdão ora recorrido), deu provimento ao recurso voluntário da contribuinte.

A multa foi afastada com o entendimento de que "após encerramento do exercício descabe falar em lançamento pelo não recolhimento do principal ou mesmo da aponta da multa de ofício, sobretudo ante a verificação de que, naquele exercício, a contribuinte sequer apurou lucro".

Com seu recurso especial a PGFN pretende restabelecer a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no ano-calendário de 2005.

Em sede de contrarrazões, a contribuinte apresenta duas preliminares de não conhecimento do recurso.

Primeiramente, ela alega a nulidade da decisão que admitiu o recurso especial, alegando violação de seu direito ao contraditório e à ampla defesa, porque não lhe foi permitido que se manifestasse sobre a admissibilidade do recurso.

Quanto a isso, cabe apenas dizer que as decisões monocráticas dos Presidentes de Câmaras que dão seguimento a recurso especial podem ser perfeitamente contestadas pelas contrarrazões das partes recorridas.

Aliás, é justamente na peça de contrarrazões que a parte recorrida vai poder exercer o contraditório e a ampla defesa não só contra o mérito do recurso, mas também contra a sua admissibilidade, e é exatamente isso o que está ocorrendo aqui.

A primeira preliminar, portanto, é improcedente.

No contexto da segunda preliminar, a contribuinte, após inicialmente registrar que o acórdão recorrido teve dois fundamentos (a- inexistência de IRPJ no período analisado, face à apuração de prejuízo fiscal; e b- o fato de a multa isolada somente ter sido aplicada após o fim do exercício em questão), alega, em síntese:

- que a Recorrente somente se dignou a demonstrar a divergência de interpretação da legislação tributária em relação a um dos fundamentos que dão supedâneo ao acórdão impugnado;
- que o recurso especial não pode se ater a matéria de fato (como objeto da impugnação);
- que não foram colacionados paradigmas quanto a uma das impugnações;
- e que ao deixar de impugnar e comprovar a divergência de interpretação quanto à impossibilidade de cobrança da multa isolada em decorrência da apuração de prejuízo fiscal no ajuste anual, o Recorrente acabou por tornar inadmissível o Recurso Especial.

A matéria trazida nessa preliminar demanda uma análise cuidadosa.

Embora o despacho de admissibilidade tenha sido aprovado por mim mesmo, constato agora uma situação que precisa ser reexaminada.

Ao defender a admissibilidade do recurso, a própria PGFN reconhece que os paradigmas não trataram de situação em que houve apuração de prejuízo fiscal. O esforço para a comprovação da divergência ficou centrado na questão da aplicabilidade da multa isolada após o encerramento do ano base:

Como se afirmou, o acórdão recorrido entendeu que a multa isolada somente seria aplicável antes do encerramento do ano base. Os acórdãos paradigmas, não obstante tratem com mais ênfase a questão da cumulatividade da multa isolada com a multa proporcional, enfrentam expressamente a questão da aplicabilidade da multa isolada após o encerramento do ano base, reconhecendo a sua validade mesmo nessa hipótese.

É preciso ter em mente que a multa isolada por falta ou insuficiência no recolhimento de estimativas mensais pode se apresentar em três contextos:

- 1- quando remanesce apuração de prejuízo fiscal no ajuste anual;
- 2- quando remanesce apuração de lucro real no ajuste, mas o tributo no ajuste já está quitado pelas estimativas recolhidas e pelas retenções na fonte; e

3- quando remanesce apuração de lucro real no ajuste, e também IRPJ a pagar no ajuste, que também passa a ser objeto de lançamento pela Fiscalização, sempre acompanhado da multa de ofício.

Os paradigmas apresentados tratam especificamente dessa terceira hipótese, onde se debate a questão da concomitância das multas (isolada e de ofício).

No caso do acórdão recorrido, a situação, em princípio, fica entre as hipóteses tratadas nos itens "1" e "2" acima mencionados.

As informações trazidas no início deste voto esclarecem que a Fiscalização, no decorrer dos trabalhos, refez a apuração de ajuste anual constante da DIPJ retificadora (já apresentada sob fiscalização, onde a contribuinte tinha apurado prejuízo fiscal), e encontrou um Lucro Real de R\$ 357.689,13, mas que apesar da base de cálculo positiva, as deduções a título de retenções na fonte geraram um saldo negativo de IRPJ, no valor de R\$ 10.473,59.

Por isso, não houve nenhum lançamento de IRPJ relativo ao ajuste anual.

Também não houve lançamento para alteração de prejuízo fiscal e de saldo negativo (nos termos previstos no §4º do art. 9º do Decreto nº 70.235/1972), porque a DIPJ original foi descartada pela própria contribuinte, e porque a DIPJ retificadora foi apresentada sob fiscalização (sem a produção de efeitos automáticos, portanto).

O lançamento sob exame ficou mesmo restrito à multa isolada por falta das estimativas mensais.

Ao apreciar as alegações da contribuinte em relação às receitas financeiras auferidas junto ao Banco do Brasil S/A, a decisão de primeira instância administrativa entendeu que se tratava de matéria estranha aos autos, porque essa receita financeira não compôs a base de cálculo das estimativas, tendo figurado apenas no demonstrativo anual do lucro real, e que em nada interferia no deslinde do litígio.

Realmente, o lançamento da multa isolada decorreu apenas da substituição do método de apuração das estimativas baseado em balancetes mensais de suspensão/redução, pelo método de apuração com base na receita bruta, sem ter sido afetado pelas mencionadas receitas financeiras (conforme indica o demonstrativo de e-fls. 219), o que, de certo modo, convalida o prejuízo apurado pela contribuinte na DIPJ retificadora (porque para a reversão desse prejuízo, o lançamento teria que ter considerado as referidas receitas financeiras - ainda que apenas para calcular a base das estimativas).

Como dito acima, a decisão de primeira instância entendeu que a receita financeira auferida junto ao Banco do Brasil S/A era matéria estranha aos autos, que nada interferia no deslinde do presente litígio.

E a decisão de segunda instância (acórdão ora recorrido), conforme indica a parte final de sua própria ementa, considerou que houve apuração de prejuízo fiscal no período, de modo que a situação do presente processo está melhor enquadrada na hipótese do item "1" acima.

A apuração de prejuízo fiscal configura aquela matéria de fato mencionada pela contribuinte, da qual o presente recurso especial não poderia tratar.

De qualquer forma, como ficará melhor esclarecido logo mais adiante, independentemente das diferenças entre os itens "1" e "2", as situações neles descritas contém uma diferença importante em relação à hipótese do item "3", porque elas não comportam o debate sobre a concomitância de multas (justamente porque nelas não há lançamento de tributo no ajuste, acompanhado da multa de ofício).

Normalmente, nos debates sobre a multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas mensais sempre está presente uma linha de argumentação ampla, que não faz distinção entre as três situações mencionadas acima.

É comum ver argumentação no sentido de que a multa isolada deve ser aplicada independentemente do resultado no ajuste, ou seja, independentemente de haver apuração de prejuízo fiscal ou lucro real, e independentemente de haver apuração de tributo ainda a pagar ou não (com a qual normalmente concordo).

Em princípio, a questão de os paradigmas abordarem casos de concomitância de multas não deveria prejudicar a caracterização da alegada divergência, principalmente se estivéssemos tratando de fatos ocorridos a partir de 2007, após as alterações que a Lei 11.488/2007 fez no art. 44 da Lei 9.430/1996, com paradigmas que adotam um entendimento amplo, defendendo a aplicação da multa independentemente de qualquer tipo de situação em relação ao ajuste anual.

Mas para fatos ocorrido antes de 2007 (no caso, o recorrido trata do ano-calendário de 2005, e os paradigmas tratam dos anos-calendário de 2002 e 2006), há sim uma questão importante que afeta a admissibilidade de recursos especiais como o presente, em razão da Súmula Carf nº 105, que trata especificamente do problema da concomitância de multas no contexto do art. 44 da Lei 9.430/1996, antes da alteração legal acima citada.

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.

O problema que há em relação à admissibilidade do recurso, na minha linha de entendimento, não é propriamente o apontado pela contribuinte em sede de contrarrazões, ou seja, de que só houve contestação em relação ao momento da aplicação da multa isolada, e de que o prejuízo fiscal configura um fundamento autônomo do acórdão recorrido, que não teria sido confrontado no recurso especial, e nem tratado pelos paradigmas apresentados.

Vale registrar aqui que a questão sobre o momento da aplicação da multa isolada (se antes ou após o fim do período de apuração) também está imbricada na questão sobre a relevância do resultado no ajuste (se houve apuração de prejuízo, se houve lançamento de tributo ainda em aberto, etc.). O próprio voto que orientou o acórdão recorrido explicita isso quando diz que "finalizado o ano-calendário, extingue-se a obrigação, passando a ser então verificado o montante total devido no ano-calendário e, por isso, resulta na infundada exigência de quaisquer prestações em relação aos períodos mensais passados".

Como disse, se estivéssemos tratando de fatos ocorridos a partir de 2007, com paradigmas que adotam um entendimento amplo, defendendo a aplicação da multa independentemente de qualquer tipo de situação em relação ao ajuste anual, essa questão em

torno do prejuízo fiscal apontada pela contribuinte não inviabilizaria a caracterização da divergência. A divergência, no caso, residiria justamente na relevância que as diferentes decisões estariam dando a aspectos relacionados ao ajuste anual.

O problema em relação à admissibilidade do recurso, a meu ver, está no fato de os paradigmas tratarem de casos de concomitância de multas nos anos-calendário de 2002 e 2006, situações que são diretamente enquadradas pela Súmula CARF nº 105.

E o atual Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, prevê expressamente no §12 do art. 67 de seu anexo II, que não servirá como paradigma o acórdão que contrariar súmula do CARF.

Os dois paradigmas, proferidos em 2009, e que tratam de períodos anteriores a 2007, contrariam frontalmente a Súmula CARF nº 105, que foi editada depois das referidas decisões.

Nesse caso, conforme a norma regimental, os paradigmas apresentados não podem servir para a caracterização da alegada divergência, de modo que o recurso especial não pode ser conhecido.

Desse modo, voto no sentido de NÃO CONHECER do recurso especial da PGFN.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo