



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18471.003903/2008-27
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.921 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 4 de abril de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BROOKFIELD BRASIL LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS ACÓRDÃOS COMPARADOS.

A ausência de similitude fático-jurídica entre as decisões comparadas (acórdão recorrido x *paradigmas*) impede a caracterização do dissídio, prejudicando o conhecimento recursal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca (suplente convocado) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-006.921 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 18471.003903/2008-27

Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 895/902 e 1.033/1.039) interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) em face do Acórdão nº **1402-00.909** (fls. 881/892), integrado pelo Acórdão nº **1402-005.820** (fls. 1.009/1.019), este último proferido em sede de embargos de declaração, decisões estas que deram provimento ao recurso voluntário com base nas seguintes ementas:

- Acórdão nº 1402-00.909:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

AUTO DE INFRAÇÃO. INCERTEZAS QUANTO A BASES DE CALCULO. NULIDADE. É de se declarar a nulidade de auto de infração diante de incertezas quanto a correção das bases de cálculo e impossibilidade de ajustes.

MULTA ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. A penalidade após o encerramento do período de apuração é aplicável até o limite do resultado do período.

- Acórdão nº 1402-005.820:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2003,2004,2005,2006,2007

OMISSÃO. SANEAMENTO.

Acolhem-se os embargos de declaração para sanar a omissão apontada, acrescendo, dentre os fundamentos da decisão original que levaram à exoneração do lançamento de multa isolada, no caso, ocorrência de prejuízo no período, também a circunstância de as estimativas e abril e maio de 2005 terem sido adimplidas espontaneamente pela contribuinte antes da emissão dos autos de infração.

Em resumo, e no que diz respeito ao IRPJ, foi lavrado Auto de Infração *porque a fiscalização constatou que a interessada apurou valores devidos a título de IRPJ estimado, nos meses de abril e maio de 2005, no montante de R\$ 6.225.752,10 e R\$ 1.067.627,60, respectivamente, valores esses não recolhidos e não confessados nas DCTF apresentadas antes do início da ação fiscal. Em razão disso, foi aplicada a multa isolada de 50% a que se refere o artigo 44 da Lei 9.430/96.*

O interessado apresentou, em 23/12/2008, impugnação de fls. 341/363, onde argumenta, em síntese, que:

- os débitos foram recolhidos em 29/02/2008, apenas com acréscimo de juros de mora.
- ao pedir Certidão, foi surpreendido com o registro, na Receita, de débitos vinculados aos recolhimentos antes referidos, no valor de R\$ 964.150,32, o que a levou a questionar tais valores por meio de Mandado de Segurança.

- a multa isolada é descabida, em razão de os recolhimentos terem sido efetuados espontaneamente, já que a ação fiscal que deu origem aos autos teve por objeto o ano-calendário de 2004, e que o tributo (2005) não estava abrangido pela mesma.
- a multa isolada está limitada a 50% do montante do IR devido no término do período-base e não antecipado. Cita o artigo 44 da lei n.º 9.430/96.
- a cobrança da multa isolada viola o art. 113 do CTN.

A decisão de piso julgou a autuação procedente, o que ensejou a interposição de recurso voluntário, recurso este provido pelo referido Acórdão n.º **1402-005.820** (fls. 1.009/1.019).

Intimada, a PGFN apresentou o recurso especial de fls. 895/902, que foi assim admitido (fls. 905/910):

(...)

Para fins de análise, tem cabimento transcrever excertos dos acórdãos apresentados como paradigmas:

Acórdão n.º 108-06.571, de 20.06.2001:

IRPJ — ESTIMATIVA — FALTA DE RECOLHIMENTO — MULTA ISOLADA DENÚNCIA ESPONTÂNEA EM FACE DO PREJUÍZO — INOCORRÊNCIA — O art. 44, I, § 1º, IV, da Lei 9430/96 prevê expressamente a hipótese de incidência da multa isolada quando a empresa, sujeita ao recolhimento por estimativa, deixar de fazê-lo, ainda que tenha ao final do período base anual apurado prejuízo.

Acórdão n.º 1401-00.429, de 26.01.2011:

MULTAS ISOLADAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

Cabível lançamento de ofício da multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, quando o sujeito passivo não efetuar o pagamento ou recolhimento integral da antecipação do imposto.

Examinando os acórdãos paradigmas verifica-se que trazem o entendimento de que é cabível lançamento de ofício da multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, quando o sujeito passivo não efetuar o pagamento ou recolhimento integral da antecipação do imposto, ainda que tenha ao final do período base anual apurado prejuízo.

Consta no voto condutor no acórdão recorrido:

Portanto, a multa pode ser aplicada após o encerramento do ano calendário, estando rigorosamente de acordo com a lei, desde que não seja concomitante com a multa proporcional de ofício sobre o tributo devido e que, evidentemente, seja apurado saldo de tributo a pagar no final do período de apuração.

No presente caso, o contribuinte apurou prejuízo no ajuste do ano-calendário de 2005 (vide DIPJ à fl. 612), portanto, as multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas mensais devem ser canceladas.

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que a penalidade após o encerramento do período de apuração é aplicável até o limite do resultado do período.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pela PGFN.

Do exame dos requisitos de admissibilidade estabelecidos nos arts. 67 e 68 do Anexo II do RICARF, verifica-se que o recurso especial deve ser admitido, haja vista que restou demonstrada a divergência jurisprudencial.

Em assim sucedendo, proponho que seja dado seguimento ao recurso especial interposto.

A contribuinte, por sua vez, opôs embargos de declaração (fls. 938/943) e ofereceu contrarrazões (fls. 973/995).

Os embargos foram admitidos (fls. 1.004/1.007) e providos, *para sanar a omissão apontada, acrescentando ao motivo da exoneração do lançamento de multa isolada assumido pela decisão original (ocorrência de prejuízo no período), também o fato de as estimativas e abril e maio de 2005, base de cálculo do lançamento perpetrado, terem sido adimplidas espontaneamente pela contribuinte antes da emissão dos autos de infração.*

Notificada, a PGFN opôs embargos (fls. 1.021/1.022), que não foram admitidos (fls. 1.026/1.031) e, ato contínuo, interpôs o recurso especial de fls. 1.033/1.039.

Despacho de fls. 1.043/1.051 admitiu o Apelo com base nas razões a seguir transcritas:

Em seu recurso, a Fazenda Nacional suscita a existência de dissídio jurisprudencial quanto à seguinte matéria:

- Configuração da denúncia espontânea – CTN, art. 138, caput e parágrafo único.

Antes de reproduzir a demonstração da divergência elaborada pela Recorrente, é oportuno fazer uma breve contextualização.

O Acórdão ora recorrido pela Fazenda Nacional (nº 1402-005.820) é uma decisão que foi proferida para suprir omissão no Acórdão nº 1402-00.909, suscitada pela Contribuinte também por meio de embargos de declaração. Em síntese, por meio do Acórdão nº 1402-00.909 o Colegiado afastou a imposição de multas isoladas pela falta de recolhimento de estimativas mensais, e assim decidiu unicamente com base no fato de o sujeito passivo ter apurado prejuízo no ajuste do ano-base.

Neste ponto cumpre destacar que em face do Acórdão nº 1402-00.909 a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial de fls. 895 a 902, admitido por meio do Despacho de fls. 905 a 910, e que se encontra pendente de julgamento.

Cientificada do Acórdão nº 1402-00.909, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho que o admitiu, a Contribuinte apresentou as contrarrazões de fls. 973 a 995, e opôs os Embargos de Declaração de fls. 938 a 943 que, uma vez admitidos e levados a julgamento, ensejaram a prolação do Acórdão nº 1402-005.820, ora recorrido pela Fazenda Nacional.

Em síntese, no julgamento do Recurso Voluntário consubstanciado no Acórdão nº 1402-00.909, o Colegiado afastou a imposição de multas isoladas unicamente com base no fato de o sujeito passivo ter apurado prejuízo no ajuste do ano-base, deixando de se

pronunciar acerca do alegado recolhimento espontâneo das estimativas de abril e maio de 2005, argumento autônomo expressamente formulado no recurso voluntário.

Uma vez admitidos os embargos da Contribuinte ao Acórdão nº 1402-00.909, foi proferido o Acórdão de embargos nº 1402-005.820 em que se reconheceu a existência da apontada omissão e, quanto ao argumento não apreciado no Acórdão nº 1402-00.909, o Colegiado assim se manifestou:

(...)

Resta agora examinar a demonstração da divergência jurisprudencial.

Segundo a Recorrente, ao reconhecer a configuração da denúncia espontânea no presente caso, o Colegiado recorrido adotou entendimento que diverge daquele que prevaleceu em casos semelhantes, nos Acórdãos nº 1302-005.396 e nº 9303-009.905.

De fato, em ambos os paradigmas restou assentado que a denúncia espontânea só se caracteriza quando o pagamento do tributo e dos juros de mora for realizado na sua integralidade e antes de iniciado qualquer procedimento fiscal, nos termos do art. 138 do CTN.

Por outro lado, no Acórdão recorrido, ainda que o recolhimento das estimativas devidas e a retificação das DCTF tenham sido realizados após o início da ação fiscal, afirmou-se expressamente que “como a embargante recolheu os valores devidos em 29/02/2008 e os declarou em 03/03/2008, há o exato atendimento aos dizeres do artigo 138, do CTN”.

Portanto, em se tratando de cenários fáticos análogos, e tendo as decisões recorrida e paradigmas chegado a conclusões diametralmente opostas relativamente à caracterização da denúncia espontânea, restou demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada pela Recorrente, e tendo sido atendidos os demais pressupostos de admissibilidade, entendo que deve ser dado seguimento ao Recurso Especial.

Chamada a se manifestar, a contribuinte apresentou contrarrazões (fls. 1.060/1.073). Questiona o conhecimento recursal e, no mérito, pugna pela manutenção do afastamento da multa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

Os recursos especiais são tempestivos.

Passa-se a analisar o cumprimento ou não dos demais pressupostos, notadamente a caracterização do necessário dissídio.

Nesse ponto, não se pode perder de vista que os acórdãos recorridos afastaram a multa isolada sob dois fundamentos autônomos: **(i)** pela impossibilidade de sua cobrança em face da apuração de prejuízo fiscal no final do período de apuração; e **(ii)** em face do pagamento espontâneo das estimativas de abril e maio de 2005.

Quanto ao *primeiro fundamento*, a meu ver nenhum reparo cabe ao despacho prévio de admissibilidade (fls. 905/910), que bem demonstrou a divergência neste particular. Isso porque, ao passo que o Colegiado *a quo* entendeu ser incabível a multa isolada quando a contribuinte apurar prejuízo fiscal, os paradigmas de fato trazem um entendimento em sentido oposto, de que seria válido o lançamento de ofício da multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, quando o sujeito passivo não efetuar o pagamento ou recolhimento integral da antecipação do imposto, ainda que tenha ao final do período base anual apurado prejuízo.

No tocante ao *segundo fundamento*, consta do voto condutor do acórdão de embargos que:

[...]

De qualquer modo, considerando o informalismo moderado que rege o processo administrativo-fiscal, o princípio da verdade material e o fato de haver a possibilidade de reversão da decisão da Câmara baixa pela Câmara Superior, em razão da interposição de recurso especial pela Procuradoria da Fazenda Nacional em face do Acórdão JUSTAMENTE em relação a este tema (multa isolada), aprecio os argumentos da embargante de que a penalização também não seria cabível pelo motivo de as estimativas de abril e maio de 2005 terem sido recolhidas.

Veja-se a seguinte linha do tempo:

a) Emissão do MPF nº 07.1.90.00.2008-00315-1: 18/01/2008

b) Início da Fiscalização (ciência do Termo): 30/01/2008

c) Tributo e Período IRPJ/AC/2004

d) Verificações Obrigatórias/Preliminares para aferir a correspondência entre os valores declarados e os valores apurados pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil e fiscal, em relação aos tributos e contribuições administrados pela RFB, nos últimos cinco anos e no período de execução do Procedimento Fiscal.

e) Auto de Infração de Multa Isolada – ciência da contribuinte - 27/11/2008

f) Motivo (falta de recolhimento de estimativas de IRPJ de abril e maio/2005)

g) Fundamentação do TVF (fls. 318):

(...)

h) Valor da Estimativa apurada nos referidos meses de abril e maio de 2005 (**DIPJ retificadora – fls. 633 - apresentada em 29/02/2008 fls. 625**):

Abril/2005 - R\$ 6.485.158,43

Maio/2005 - R\$ 1.112.112,07

(...)

i) **Recolhimento das duas estimativas em 29/02/2008** (valores do principal mais juros) – a contribuinte não pagou a multa de mora por entender se tratar de recolhimento espontâneo, art. 138, do CTN - (fls. 623/624):

(...)

j) **DCTF retificadoras entregues em 03/03/2008**

Pois bem, não há dúvidas de que:

1) A contribuinte, tão logo iniciada a ação fiscal em 30/01/2008, menos de trinta dias depois providenciou à apuração e recolhimento dos valores de estimativas mensais de IRPJ dos meses de abril e maio de 2005, nos valores de R\$6.485.158,43 e R\$ 1.112.112,07, respectivamente.

2) Concomitantemente, retificou a DIPJ do AC/2005 – Exercício/2006, inserindo estes novos valores.

3) Ato contínuo, ainda na mesma data de 29/02/2008, procedeu ao recolhimento dos referidos valores, incluindo tão somente os juros de mora, entendendo estar ao abrigo do artigo 138, do CTN.

4) Três dias após, retificou as DCTF incluindo tais débitos (já adimplidos espontaneamente).

5) Os lançamentos de Multa Isolada foram realizados somente em **27/11/2008**, ou seja, quase um ano após a retificação da DIPJ, das DCTF e dos recolhimentos dos valores. Atente-se que há uma pequena diferença nos valores da multa lançada, **a menor** (fls. 346):

[...]

6) :Tomando referidos valores e multiplicando por 2 (a multa é 50% da estimativa), tem-se:

Abr/ R\$ 3.112.876,05 (x) 2 = R\$ 6.225.752,10 (recolhido R\$ 6.485.158,43)

Mai/ R\$ 533.813,80 (x) 2 = R\$ 1.067,627,60 (recolhido R\$ 1.112.112,07)

Resumindo, comprovadamente quando do lançamento da multa isolada em 27/11/2008, não havia “estimativa não paga”.

Desse modo, procedem os argumentos da recorrente.

Resta ver se o recolhimento feito estaria suportado, como entendeu a contribuinte, no artigo 138, do CTN.

Diz o dispositivo:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Importam duas colocações.

A primeira, como a embargante recolheu os valores devidos em 29/02/2008 e os declarou em 03/03/2008, há o exato atendimento aos dizeres do artigo 138, do CTN.

Além disso, nesse aspecto, a discussão quanto à aplicação do instituto da denúncia espontânea às multas moratórias encontra-se superada, conforme se verifica pelo Recurso Especial nº 1149022/SP, submetido à sistemática dos recursos repetitivos prevista no artigo 543-C do CPC/73.

No segundo ponto, a Medida Provisória nº 351, editada em 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007, em seu artigo 14, revogou integralmente a primitiva redação do artigo 44, §1º da Lei nº 9.430/1996 e passou a **não prever qualquer possibilidade de aplicação da multa de ofício isolada no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora, revogando-a expressamente.**

Com a revogação do referido texto primitivo, a conduta de recolher tributo após o vencimento, desacompanhado do recolhimento de multa moratória, deixou de ser definido como infração à legislação tributária sujeito à aplicação de multa de ofício isolada, levando à edição da Súmula CARF nº 74, verbis:

Súmula CARF nº 74:

Aplica-se retroativamente o art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, que revogou a multa de ofício isolada por falta de acréscimo da multa de mora ao pagamento de tributo em atraso, antes prevista no art. 44, § 1º, II, da Lei nº 9.430/96. (grifamos)

Como bem contextualizado no Ac. 103-23.254, relatado pelo Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho, um dos precedentes que sustentaram a edição da Súmula:

MULTA ISOLADA. RECOLHIMENTO DE TRIBUTO EM ATRASO DESACOMPANHADO DA MULTA DE MORA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

O dispositivo legal que estabelecia a imposição de multa de ofício isolada por falta de recolhimento da multa de mora no ato de pagamento de tributo em atraso (Lei n. 9.430/96, art. 44, § 1º, II) deixou de vigorar no período de vigência da Medida Provisória n. 303, de 2006 (não convertida em lei), e, mais recentemente, na vigência da Medida Provisória n. 351, de 22.01.2007, convertida na Lei n. 11.488, de 2007. Cancelamento da autuação fiscal ante a aplicação do princípio da retroatividade benigna (CTN, art. 106, II, “a”).

E, para completar o quadro, não se olvide que o principal (estimativa) foi adimplido, deixando, assim, de haver “base de cálculo” para comportar o lançamento da multa, o que chancela o pedido da embargante de que, também por este motivo, a imputação deve ser cancelada.

Como se percebe, a multa isolada sobre as estimativas restou afastada não só em face da denúncia espontânea, mas também sob a premissa de ausência de base de cálculo.

Em sede de embargos de declaração, a PGFN sustentou que tal julgado seria omissso, tendo em vista que ele *não manifestou o motivo para afastar a aplicação do parágrafo único do art. 138 do CTN*, omissão que foi assim afastada em despacho: *No entanto, o citado dispositivo encontra-se reproduzido na fundamentação do voto condutor da decisão embargada, de modo que não há que se falar em omissão.*

Pois bem.

O *primeiro paradigma* (Acórdãos n.º 1302-005.396), porém, tratou de situação fática totalmente distinta, qual seja, a aplicação de denúncia espontânea em caso de compensação, conforme atesta a seguinte passagem do voto condutor:

No caso concreto, o procedimento de transmissão de DCOMP, ainda que importe em confissão de dívida, não significa que os dados ali informados correspondam à realidade. Com efeito, os lançamentos realizados pelo contribuinte sujeitam-se a posterior homologação, ou seja, confirmação pelo fisco de que os débitos constituídos o foram corretamente.

Na hipótese dos autos, apurou-se divergência entre os valores declarados e os recolhidos (que dariam lastro ao crédito pretendido pela recorrente).

Assim, por determinação legal, a autoridade fiscal realizou o lançamento de ofício das diferenças apuradas.

Pois bem, como é ou deveria ser de conhecimento da recorrente, a multa de ofício é aquela cobrada por ocasião de lançamento de ofício e está ligada ao descumprimento da obrigação tributária, no caso, o recolhimento parcial do IRRF.

A espontaneidade pretendida pela recorrente teria ocorrido caso ela mesma tivesse constatado a divergência no recolhimento e realizado o pagamento da integralidade do tributo devido, mais os juros de mora, antes do procedimento de revisão fiscal.

Não foi o que se verificou, pois a autoridade fiscal constatou que as declarações de compensação transmitidas pela recorrente foram inexatas, de modo que correta a aplicação da multa de ofício, prevista no art. 44, I da Lei n.º 9.430/96:

[...]

A recorrente menciona, ainda, decisão judicial proferida em processo do qual foi parte, onde não se conheceu de pedido de compensação retificado após o início da ação fiscal. Trata-se, todavia, de situação distinta do caso concreto, em que se retificou a DCTF depois de iniciada a fiscalização, de modo que inservível na solução do presente caso.

O *segundo paradigma* (Acórdão n.º 9303-009.905), por sua vez, não tratou do parágrafo único do art. 138 na situação ora ventilada, concentrando-se especificamente na data de entrega da retificação da DCTF. Veja-se:

No entendimento deste conselheiro, o provimento unânime decorreu do fato de que, após a realização de diligência solicitada pela Turma julgadora/CARF para a juntada de cópia da respectiva DCTF-retificadora entregue em 19/05/2006, comprovou-se que referida DCTF fora apresentada ao Fisco posteriormente aos respectivos pagamentos, evidenciados pelos DARFs recolhidos em 06/05/2005, caracterizando-se, assim, a denúncia espontânea.

Aliás, registre-se que, também no entendimento deste conselheiro, a decisão do STJ, vinculante nos termos do art. 62 do Regimento Interno do CARF, não exige sequer a apresentação de declaração retificadora, apenas exige o pagamento anterior a sua eventual apresentação.

Registre-se ainda que, no caso, restou consignado que o procedimento de apuração da diferença de crédito tributário e sua quitação, ocorreram antes do início de qualquer procedimento fiscalizatório, entendendo, portanto, a Recorrente que se subsumia à hipótese utilizou-se da denúncia espontânea, sem a inclusão da multa moratória, previsto no art. 138 do CTN.

Tratam-se os julgados comparados, portanto, de precedentes que não guardam semelhança fático-jurídica com o presente caso, inclusive impossibilitando que o presente Julgador crie a convicção de que a decisão recorrida poderia ser reformada caso submetida a julgamento pelos Colegiados dos acórdãos trazidos, fato este que prejudica o conhecimento recursal.

Dessa forma, e considerando a relação de prejudicialidade das matérias, o recurso especial não deve ser conhecido.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli