



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

Processo n° 19740.720183/2009-94
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-002.730 – 1ª Turma
Sessão de 4 de abril de 2017
Matéria IRPJ - MULTA ISOLADA POR INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BANCO CLÁSSICO S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS. RECURSO ESPECIAL. ADMISSIBILIDADE E MÉRITO. ETAPAS DISTINTAS. MOMENTO DE RECONHECIMENTO DE NULIDADE.

O mérito do recurso especial, e eventual nulidade, só podem ser apreciados caso seja superado o exame de admissibilidade, primeira etapa e estreito filtro processual. Caso não seja demonstrada divergência na interpretação da legislação tributária nos termos do regimento interno, consolida-se coisa julgada administrativa, fazendo com que não seja possível reconhecer a nulidade de ofício durante a etapa do exame de admissibilidade. Apenas na etapa seguinte, no exame do mérito, quando se aplica o direito, em que o julgador tem plena liberdade de firmar sua convicção e não fica restrito aos fundamentos das partes, que se pode, ao identificar a situação de vício insanável, reconhecer eventual nulidade ou aplicar entendimento sumular.

APLICABILIDADE DE SÚMULAS. IDENTIDADE ENTRE FATOS.

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

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

A sanção imposta pelo descumprimento da apuração e pagamento da estimativa mensal do lucro real anual é a aplicação de multa isolada incidente sobre percentual do imposto que deveria ter sido antecipado. O lançamento, sendo de ofício, submete-se a limitador temporal estabelecido por regra decadencial do art. 173, inciso I do CTN, não havendo óbice que se seja efetuado após encerramento do ano-calendário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, em rejeitar as preliminares suscitadas pelo contribuinte em sede de contrarrazões e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela FAZENDA NACIONAL (e-fls. 748/755) em face da decisão proferida no Acórdão nº 1301-001.271 (e-fls. 748/755), pela 1ª Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção, na sessão de 08/08/2013, no qual foi negado provimento ao recurso de ofício e dado provimento parcial ao recurso voluntário.

Resumo Processual

Foram lançados os autos de infração de IRPJ e CSLL (e-fls. 395/413) conforme Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 371/394.

Após apreciar a impugnação (e-fls. 417/436) apresentada pela Contribuinte, a primeira instância (DRJ) julgou a impugnação procedente em parte. Em razão do crédito tributário exonerado foi efetuada remessa necessária. Foi interposto recurso voluntário pela Contribuinte.

A turma ordinária do CARF negou provimento ao recurso de ofício e deu provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar a imputação da multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativas mensais, relativas aos anos-calendário de 2005 e 2006.

Ambas as partes foram cientificadas da decisão. Foi interposto pela PGFN recurso especial (e-fls. 748/755), tratando da matéria de multa isolada, admitido por despacho

de exame de admissibilidade (e-fls. 757/760). A Contribuinte apresentou contrarrazões (e-fls. 825/829). Foi interposto pela Contribuinte recurso especial (e-fls. 768/783), cujo seguimento foi negado pelo despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 856/857).

A seguir, maiores detalhes da fase contenciosa.

Da Fase Contenciosa.

A contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 417 e segs.). A impugnação foi julgada procedente em parte pela 9ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro I, nos termos do Acórdão nº 12.408, de 31/01/2011, (e-fls. 617 e segs.), conforme ementa a seguir:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não está inquinado de nulidade o Auto de Infração lavrado por autoridade competente e em consonância com o que preceituam os artigos 142, do CTN, e 10 e 59, do PAF. É absolutamente regular que mais do que um auto de infração sejam originados de um mesmo Mandado de Procedimento Fiscal.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

LANÇAMENTO DE VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA AO FINAL DO ANO-CALENDÁRIO EM DECORRÊNCIA DE MUDANÇA DE REGIME DE TRIBUTAÇÃO DAS VARIAÇÕES CAMBIAIS DE CAIXA PARA COMPETÊNCIA NO ANO-CALENDÁRIO SEGUINTE. AUSÊNCIA DE PROVA DA MUDANÇA. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

Relativamente a títulos cujos rendimentos estão vinculados à variação cambial, é improcedente o lançamento de variação cambial ativa ao final do ano-calendário em que as variações cambiais vinham sendo oferecidas à tributação pelo regime de caixa e em que não houve resgate dos títulos, se não ficar provado que no ano-calendário seguinte passaram a sê-lo pelo regime de competência, ainda mais quando os elementos constantes dos autos apontam no sentido de que o contribuinte continuou no regime de caixa.

REVERSÃO DE PROVISÕES DE DESPESAS DEDUTÍVEIS E INDEDUTÍVEIS DE PIS E COFINS.

Se num determinado ano-calendário são feitas reversões das provisões efetuadas em anos anteriores de despesas de PIS e Cofins dedutíveis, em decorrência de decisão judicial que considerou não mais exigíveis as obrigações correspondentes a essas despesas, os valores dessas reversões são tributáveis, exceto a parte dessas despesas que foi considerada indedutível por força de glosa efetuada pelo Fisco.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO DA RECEITA CORRESPONDENTE AO IMPOSTO RETIDO NA FONTE. LANÇAMENTO DA RECEITA OMITIDA. APURAÇÃO DO IMPOSTO LEVANDO EM DEVIDA CONSIDERAÇÃO O IMPOSTO RETIDO NA FONTE.

Verificado que na contabilização dos juros sobre o capital próprio o contribuinte investidor deixou de registrar a receita correspondente ao imposto de renda retido na fonte pela empresa investida, lança-se a receita omitida, sendo que na apuração do imposto a pagar leva-se na devida consideração o imposto retido.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO DO CONTRIBUINTE PAGO A TERCEIROS.

Os juros sobre o capital próprio que, de direito, são do contribuinte investidor, devido a sua posição acionária na empresa investida, devem ser contabilizados como receita do contribuinte, independentemente de terem sido pagos a terceiros.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. RECONHECIMENTO DA RECEITA PELO REGIME DE COMPETÊNCIA.

Os juros sobre o capital próprio devem ser reconhecidos pelo contribuinte investidor como receita em contrapartida de direitos a receber, observado o regime de competência, isto é, quando os juros forem creditados (disponibilidade jurídica), o qual é o mesmo momento em que a empresa investida os registra como despesa em contrapartida de obrigações a pagar.

POSTERGAÇÃO DO OFERECIMENTO À TRIBUTAÇÃO DE RECEITAS DE JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO.

Primeiramente verifica-se se a postergação do oferecimento à tributação de receitas de juros sobre o capital próprio causou ou não indevida redução do lucro real, e, em conseqüência, apura-se ou não o imposto que deixou de ser cobrado. Após, apura-se o efeito da postergação do imposto que foi pago, cobrando-se o imposto calculado em decorrência da aplicação do método da imputação proporcional.

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

Na falta de recolhimento de estimativas, deve ser aplicada a multa isolada de 50% sobre os valores de estimativas não recolhidas, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente.

APLICAÇÃO DA MULTA DE 75% NÃO SE CONFIGURA COMO CONFISCO.

A aplicação da multa de 75% não se configura como confisco, eis que prevista em artigo de Lei regularmente inserido no ordenamento jurídico e dele não afastada, o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC.

Os juros de mora com base na taxa SELIC encontram previsão legal em normas regularmente editadas, não tendo o julgador administrativo competência para apreciar argüições de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade das mesmas, pelo seu dever de agir vinculadamente a elas.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Em regra, aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito, tomando-se o cuidado de verificar as exceções à regra geral.

Em razão do crédito tributário exonerado ter ultrapassado o limite de alçada, foi efetuada remessa necessária. Foi interposto recurso voluntário pela Contribuinte (e-fls. 677/688), apreciado pela 1ª Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção, na sessão de 08/08/2013, que, no Acórdão nº 1301-001.271 (e-fls. 748/755), decidiu negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar a imputação de multa isolada de IRPJ e CSLL por insuficiência de recolhimento de estimativa mensal, nos termos da ementa a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

RECURSO DE OFÍCIO. VARIAÇÃO CAMBIAL. RESULTADO NEGATIVO.

Restando verificado nos autos que entre a data da aquisição dos títulos analisados e a sua respectiva liquidação, a variação cambial correspondente indicaria resultado negativo, não se há falar em eventual descumprimento de obrigação tributária pela contribuinte. Mantendo-se o regime de tributação da contribuinte pelo regime de competência, indevida se apresenta a glosa efetivada.

RECURSO VOLUNTÁRIO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE.

O período de competência, para efeito de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio, é aquele em que há deliberação para pagamento ou crédito dos mesmos, podendo, inclusive, remunerar o capital tomando por base o valor existente em períodos pretéritos, desde que respeitado os critérios e limites previsto em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito.

MULTA ISOLADA. NÃO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO.

A multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ/CSLL sobre base de cálculo mensal estimada não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei no 9.430/1996. No curso do período de apuração, descumprido o dever de antecipar, incide a penalidade sobre as estimativas não recolhidas. Porém, após o encerramento do período, quando já não existe mais o dever de antecipar, mas sim e unicamente o de promover o ajuste pelo confronto entre o valor devido.

MULTA DE OFÍCIO. ABUSIVIDADE DO PERCENTUAL DE 75%. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

TAXA SELIC. LEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

Foi interposto pela PGFN recurso especial (e-fls. 748/755), no qual aponta a divergência entre a decisão recorrida, que afastou a imputação da multa isolada por insuficiência de recolhimento de estimativa mensal por ter sido lançada após o encerramento do ano-calendário, e decisão paradigma que entendeu não haver óbice para que o lançamento fiscal em questão pudesse ser realizado em momento posterior a 31 de dezembro do ano-calendário objeto de apuração.

O Despacho de Exame de Admissibilidade de e-fls. 757/760 deu seguimento ao recurso.

Em contrarrazões (e-fls. 825/829), a Contribuinte faz arguição de nulidade, de cerceamento do direito de defesa, discorrendo que, apesar de ter sido intimada, e a intimação ter feito referência de que estariam sido enviadas cópias das razões do recurso especial da PGFN, tal fato não teria ocorrido, o que prejudicou a análise das razões do recurso, razão pela qual requer diligência para determinar a inclusão, nos atos da intimação, da cópia integral do recurso especial. Aduz ainda que no caso se aplicaria o disposto da Súmula nº 283 do STF, porque a Fazenda Nacional recorreu apenas em uma das matérias em que foi sucumbente, quando deveria ter recorrido de todas as outras matérias no qual obteve resultado desfavorável (variação cambial e reversão das provisões de despesas dedutíveis e indedutíveis de PIS e Cofins). Enfim, protesta pela aplicação da Súmula CARF nº 105, vez que o acórdão paradigma foi proferido em momento anterior à edição do entendimento sumular, e aduz que a nulidade da intimação não necessitaria ser declarada caso o mérito seja decidido a favor da parte, conforme art. 249, § 2º do CPC/73.

Também foi interposto pela Contribuinte recurso especial (e-fls. 768/783), cujo seguimento foi negado, em caráter definitivo, por despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 856/857), por falta de apresentação de paradigma.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

Preliminarmente, suscita a Contribuinte pela apreciação de duas preliminares. Primeiro, pela ocorrência de cerceamento de defesa e segundo aduzindo pretensa omissão da PGFN na interposição do recurso especial, e também pela aplicação de entendimento sumular.

Ocorre que a apreciação de preliminares, de ofício, antes de efetuado o exame de admissibilidade do recurso especial não é possível.

Nos termos do Regimento Interno do CARF (RICARF), o recurso especial deve, inicialmente, demonstrar divergência jurisprudencial na interpretação da legislação tributária, mediante apresentação de acórdão(s) paradigma(s). Em cotejo com a decisão recorrida, realiza-se o **exame de admissibilidade**. Apenas se superado o exame de admissibilidade, passa-se à apreciação do mérito e eventual apreciação de nulidade ou entendimento sumular.

O art. 1034 do Código de Processo Civil dispõe com clareza:

*Art. 1.034. Admitido o recurso extraordinário ou o recurso especial, o Supremo Tribunal Federal ou o Superior Tribunal de Justiça julgará o processo, **aplicando o direito**.*

Parágrafo único. Admitido o recurso extraordinário ou o recurso especial por um fundamento, devolve-se ao tribunal superior o conhecimento dos demais fundamentos para a solução do capítulo impugnado. (grifei)

Na realidade, conforme a abalizada doutrina de NELSON NERY JÚNIOR e ROSA MARIA DE ANDRADE NERY ¹, o dispositivo vem consagrar a súmula do STF nº 456 (*O Supremo Tribunal Federal, conhecendo do recurso extraordinário, julgará a causa, aplicando o direito à espécie*) e o Regimento Interno do STJ, art. 257 (*No julgamento do recurso especial, verificar-se-á, preliminarmente, se o recurso é cabível. Decidida a preliminar pela negativa, a Turma não conhecerá do recurso; se pela afirmativa, julgará a causa, aplicando o direito à espécie*).

Passando-se pela primeira etapa, o exame de admissibilidade, a etapa seguinte, apreciação do mérito, demanda a aplicação do direito. Ou seja, não fica o julgador limitado estritamente aos fundamentos aduzidos pelas partes. Pelo contrário, tem liberdade para aplicar o direito ao caso concreto, o que lhe permite, inclusive, decidir pela nulidade caso identifique situação prevista pela legislação.

Ou seja, eventual apreciação de nulidade ou apreciação de aplicação de entendimento sumular só poderá ser realizada caso exame de admissibilidade seja superado nos termos previstos no art. 67 do Anexo II do RICARF.

¹ JÚNIOR, Nelson Nery. Comentários ao Código de Processo Civil. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015, p. 2173.

Nesse sentido, passo ao exame de admissibilidade.

Entendo que os acórdãos paradigma apresentam com clareza divergência em relação à decisão recorrida.

Transcrevo excerto do voto recorrido:

Após o encerramento do respectivo período de apuração, não mais se há falar em obrigação tributária de antecipações, mas sim de apuração do respectivo montante efetivamente devido, sendo, portanto, indevida a exigência do seu pagamento e, também, das respectivas penalidades daí decorrentes, verificando-se, a esse respeito, inclusive, os seguintes arestos colhidos da jurisprudência deste Conselho: (...)

*Nesses termos, entendo **indevida a aplicação da multa isolada sobre o não-recolhimento das estimativas após o encerramento do ano-calendário**, somente sendo devida, nesses casos, a aplicação da correspondente multa de ofício, não se havendo falar, destarte, em cumulação de ambas as penalidades, devendo, em relação a esse ponto, especificamente, ser acolhido o recurso voluntário apontado. (grifei)*

Observa-se que o fundamento basilar é a impossibilidade de imputação da multa isolada sobre o não recolhimento das estimativas mensais **após o encerramento do ano-calendário**.

Por sua vez, o acórdão paradigma nº 1401-00.107 apresenta ementa clara dispondo sobre interpretação da legislação tributária de maneira divergente, no sentido de ser possível o lançamento em debate após o encerramento do ano-calendário:

*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**. (Grifei)*

Atendidos, portanto, os requisitos previstos no art. 67 do Anexo II do RICARF, razão pela qual conheço o recurso especial da PGFN.

Passo para a próxima etapa do exame recursal.

Conforme já dito, como foi superada a admissibilidade, torna-se possível apreciar as preliminares suscitadas pela Contribuinte.

Primeiro, reclama pela ocorrência de cerceamento de defesa.

Relata que, ao ter recebido intimação da unidade preparadora, dando ciência da decisão recorrida e do recurso interposto pela PGFN, houve menção no documento de que estariam em anexo as cópias da decisão e do recurso.

Contudo, ao contrário do aduzido, não constou, na intimação, a cópia do recurso, o que lhe impossibilitou de ter acesso ao conteúdo das razões apresentadas pela PGFN. Nesse sentido, sua defesa teria sido prejudicada, inclusive pelo fato de que, apesar de poder requisitar o acesso à cópia do recurso junto à Receita Federal, trata-se de procedimento que demanda um tempo para ser atendido, enquanto que o prazo de quinze dias para apresentação de contrarrazões não sofre interrupção. Nesse contexto, requer pela realização de diligência, *para se determinar a inclusão, nos atos da intimação, da cópia integral do recurso especial da PGFN.*

Não assiste razão à Contribuinte.

Analisando os documentos do processo, não ocorreu nenhuma desobediência ao rito previsto pelo Decreto nº 7.547, de 2011, que regulamenta o processo administrativo tributário.

No caso, foi feita a intimação por via postal, e consta a prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo (e-fls. 764):

Art. 10. As formas de intimação são as seguintes:

II - por via postal ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 23, inciso II, com a redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997, art. 67);

(...)

Art.11. Considera-se feita a intimação:

(...)

II - se por via postal, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 23, § 2º, inciso II, com a redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997, art. 67); (...)

Não há reparos ao procedimento da unidade preparadora.

Sobre a menção da cópia do recurso, vale transcrever excerto do termo de intimação (e-fls. 762):

Seguem em anexo, para ciência, cópia do Acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que deu provimento parcial ao recurso voluntário e negou provimento ao recurso de ofício, e cópia do recurso especial interposto pelo Procurador da Fazenda Nacional.

Ainda que se pudesse considerar que a cópia do recurso não estivesse entre os documentos entregues, poderia a Contribuinte ter apresentado contrarrazões no prazo de quinze dias e, posteriormente, após ter acesso ao inteiro teor do recurso, apresentar petição complementar, esclarecendo o motivo. O direito de peticionar tem amparo no art. 5º, inciso XXXIV, "a", da Constituição Federal ².

² XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

Faculdade que não foi exercida desde o dia que tomou ciência da intimação, em **22 de junho de 2015. Ora, mais de um ano e seis meses se passaram**, prazo mais do que suficiente para que se pudesse obter as cópias do recurso especial da PGFN e se pudesse apresentar uma petição dispendo sobre considerações complementares, se fosse o caso.

O brocardo jurídico "o direito não socorre aos que dormem" aplica-se como uma luva ao presente caso.

Afasto, portanto, a preliminar arguida.

Segundo, manifesta-se a Contribuinte em contrarrazões no sentido de que a PGFN deveria ter manifestado, no seu recurso, insatisfação em relação a todas as matérias que lhe foram desfavoráveis na decisão proferida pela turma *a quo*. E, no caso, a PGFN interpôs recurso pedindo apenas pelo restabelecimento da multa isolada, quando deveria também ter apresentado protesto em relação a outras duas matérias variação cambial e reversão das provisões de despesas dedutíveis e indedutíveis de PIS e Cofins), razão pela qual se aplicaria o disposto na Súmula nº 283 do STF: *É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles*.

Sobre o assunto, primeiro há que se esclarecer que entendimento sumular proferido pelo STF (desde que não vinculante) não vincula o CARF (art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF).

Ademais, a súmula do STF trata da necessidade de se impugnar os **fundamentos** principais de uma determinada **matéria**. Ou seja, se o recurso, diante de uma decisão que apresenta, em relação a uma matéria, dois fundamentos principais, e discorre apenas sobre um deles, deverá ser não conhecido. Vale transcrever a jurisprudência sobre o assunto disponibilizada no sítio do STF:

(...) 2. A ausência de impugnação específica de um dos fundamentos nodais do acórdão recorrido enseja o não-conhecimento do recurso extraordinário, incidindo, o enunciado da Súmula n. 283 do STF, verbis: É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles. 3. É que configura princípio básico da disciplina dos recursos o dever que tem o recorrente de impugnar as razões da decisão atacada, por isso que deixando de fazê-lo, resta ausente o requisito de admissibilidade consistente na regularidade formal, o que à luz da Súmula n. 283/STF, conduz ao não-conhecimento do recurso interposto. 4. Os princípios da legalidade, do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, da motivação das decisões judiciais, bem como os limites da coisa julgada, quando a verificação de sua ofensa dependa do reexame prévio de normas infraconstitucionais, revelam ofensa indireta ou reflexa à Constituição Federal, o que, por si só, não desafia a abertura da instância extraordinária. Precedentes. 5. Agravo regimental a que se nega provimento." (AI 846446 AgR, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgamento em 13.9.2011, DJe de 27.9.2011).

Confunde-se a Contribuinte, ao entender que **matéria e fundamento** são a mesma coisa.

No presente caso, são matérias autônomas a (1) variação cambial, (2) reversão das provisões de despesas dedutíveis e indedutíveis de PIS e Cofins e (3) multa isolada por insuficiência de recolhimento de estimativa mensal.

E tem a parte, com base nos princípios basilares do direito processual (art. 5º, inciso LV da Lei Maior), optar por apresentar recurso ou por não apresentar recurso. E, apresentando recurso, devolver a discussão de todas as matérias no qual foi sucumbente, ou devolver a discussão para o juízo *ad quem* de apenas uma matéria que considerou julgada insatisfatoriamente pelo juízo *a quo*.

Afasto, portanto, a preliminar arguida pela Contribuinte.

Enfim, protesta em contrarrazões pela aplicação da Súmula CARF nº 105 ao caso concreto:

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.

De fato, cabe apreciar a aplicação do entendimento sumular, vez que os lançamentos fiscais referem-se aos anos-calendário de 2005 e 2006.

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

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

Vale transcrever a premissa expressa por um dos paradigmas (Acórdão nº 1102-00.748, e-fls. 1253 e segs. dos autos do processo nº 13884.003309/2005-18):

*No caso destes autos, constata-se que o valor da base de cálculo da multa isolada está **inserido** na base de cálculo da multa de ofício.*

Levando-se em conta que é o bem público que deve ser protegido, aplicar a multa proporcional cumulativamente com a multa isolada, por falta de recolhimento da estimativa sobre os valores apurados, em procedimento fiscal, sobre base de cálculo de idêntico valor, implicaria admitir que, sobre o imposto apurado de ofício, se aplicaria duas punições, que significaria em relação à falta, a imposição de penalidade desproporcional ao proveito obtido. (grifei)

Isso porque se entendeu que a multa isolada e multa de ofício compartilhariam uma mesma materialidade, cognição do qual não compartilho, mas me rendo diante da interpretação vinculante da súmula em debate. A situação é aquela quando a Fiscalização identifica a infração tributária principal e faz uma nova apuração anual da base de cálculo que será objeto de lançamento de ofício do IRPJ ou da CSLL. E, ao refazer a apuração da base de cálculo, também faz ajustes na apuração mensal a título de suspensão/redução dos balancetes, e, caso se identifique tributo a pagar, apura-se a base tributável de imposto por estimativa que deveria ser recolhido, a partir do qual se aplica o percentual para se calcular a multa isolada.

Ocorre que a presente autuação não trata dessa situação. O lançamento fiscal resultado das infrações tributárias principais, (1) tributação da variação cambial ativa; (2) reversão de provisões para pagamentos a efetuar - PIS e Cofins; (3) receita de juros sobre capital próprio recebido e não reconhecido no resultado do exercício e (4) inobservância do regime de competência no registro contábil de determinadas receitas de juros sobre capital próprio, que tomou como base valores não oferecidos à tributação pela Contribuinte, foi acompanhado apenas da multa de ofício. Por sua vez, o lançamento fiscal de multa isolada tomou como base de cálculo **os valores já informados pela Contribuinte**, no decorrer da ação fiscal, que não foram objeto de nova apuração da base de cálculo para determinação da autuação principal.

Vale transcrever o que diz a autuação fiscal:

*Em atendimento ao item 2 do Termo de Intimação Fiscal nº 008, o contribuinte justificou as diferenças apontadas nas bases de cálculo dos pagamentos mensais do IRPJ e CSLL, afirmando que efetivamente utilizou o regime de estimativa para a base de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2005. Afirmou também que houve um equívoco de informação no preenchimento da **DIPJ 2006 (ano-calendário de 2005)**, pois assinalou que o quadro que indica "base em balanço ou balancete de suspensão ou redução", quando deveria ter sido indicado o quadro de "estimativa com base na receita bruta e acréscimos", (fl. 115). Enfatizamos que a resposta relato o ano de 2004, contudo o que ocorreu foi um erro de digitação, pois a Intimação e as bases de cálculo das estimativas fornecidas pelo contribuinte referem-se ao ano-calendário de 2005.*

O contribuinte forneceu as planilhas relativas às bases de cálculo usadas para recolhimento das estimativas mensais do ano-calendário de 2005 e novembro e dezembro de 2006, (fls. 122/126).

Comparamos as planilhas relativas às bases de cálculo fornecidas pelo contribuinte com os valores lançados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, código receita - IRPJ - 2319-01 e CSLL - 2469-01 dos anos-calendário de 2005 e 2006, (fls. 185/196) e identificamos as seguintes divergências que resultaram no lançamento da multa de ofício isolada (...).

Observa-se, com clareza, que a base de cálculo da multa isolada tomou como base resultados informados pela Contribuinte **em momento anterior** à nova apuração da base de cálculo efetuada pela Fiscalização ao efetuar os lançamentos de ofício.

E a multa foi aplicada sobre **a diferença entre o valor informado pela Contribuinte e o valor confessado em DCTF**, precisamente a título de estimativa mensal de IRPJ e CSLL, valores apurados antes dos ajustes efetuados pela autoridade autuante para determinar a base de cálculo dos lançamentos de ofício das infrações tributárias (1) tributação da variação cambial ativa; (2) reversão de provisões para pagamentos a efetuar - PIS e Cofins; (3) receita de juros sobre capital próprio recebido e não reconhecido no resultado do exercício e (4) inobservância do regime de competência no registro contábil de determinadas receitas de juros sobre capital próprio.

Evidente, portanto, que a base de cálculo da multa isolada, com base em valores informados e que não foram objeto do lançamento fiscal principal, não tem relação com a base de cálculo dos valores que não foram declarados e, por isso, foram objeto do lançamento fiscal principal.

O esquema gráfico a seguir ilustra a diferença:

Premissa dos acórdãos paradigmas da Súmula nº 105		Autuação Fiscal		
Objeto da Autuação	Valores não oferecidos à tributação e objeto do lançamento fiscal ↓	Objeto da Autuação	Valores não oferecidos à tributação e objeto do lançamento fiscal ↓	Valores Declarados e que não foram objeto de lançamento fiscal do principal ↓
Incidência da Penalidade	Multa Isolada por Insuficiência de Estimativa Mensal e Multa de Ofício	Incidência da Penalidade	Multa de Ofício	Multa Isolada por Insuficiência de Estimativa Mensal

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

Autuação Fiscal		
Objeto da Autuação	Valores não oferecidos à tributação e objeto do lançamento fiscal	Valores Declarados e que não foram objeto de lançamento fiscal do principal
Incidência da Penalidade	Multa de Ofício	Multa Isolada por Insuficiência de Estimativa Mensal
Escopo da Súmula		

Nesse sentido, afasto a aplicação da Súmula CARF nº 105.

Passo ao exame do mérito do recurso especial.

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

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

Capítulo I

IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA

Seção I

Apuração da Base de Cálculo

Período de Apuração Trimestral

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

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

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

Lei nº 9.430, de 1996

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a

aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

.....
Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

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

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário.

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

A sanção tem base legal.

E mais: expressamente dispõe que é cabível ainda que a pessoa jurídica **tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL**.

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

Nesse contexto, entendo que, no caso concreto, não há base legal para se afastar a multa isolada.

No caso concreto, diante do cotejo efetuado pela autoridade fiscal, no qual restou comprovado que foram confessados em DCTF apenas parte do valor informado a título de estimativa mensal, a diferença foi objeto do lançamento fiscal.

Consumar-se-ia situação de exceção, e um prêmio para as pessoas jurídicas que descumprissem deliberadamente a lei tributária. Por qual razão a pessoa jurídica que descumpra conduta prevista em lei deve receber tratamento diferente (e vantajoso) daquela que cumpriu com suas obrigações, apurou mensalmente a estimativa mensal a pagar e efetuou os recolhimentos?

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

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

Processo nº 19740.720183/2009-94
Acórdão n.º **9101-002.730**

CSRF-T1
Fl. 894

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

Correto, portanto, o procedimento adotado pela autoridade fiscal.

Diante do exposto, voto no sentido **conhecer e dar provimento** ao recurso especial da PGFN.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura