



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|--|
| PROCESSO | 10283.720764/2010-20 |
| ACÓRDÃO | 1301-007.721 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 28 de janeiro de 2025 |
| RECURSO | VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTE | PEPSI-COLA INDUSTRIAL DA AMAZONIA LTDA |
| INTERESSADO | FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

RETIFICAÇÃO DE DARF. INEXISTÊNCIA DE PEDIDO FORMALIZADO.

A ausência de pedido de retificação formalizado pelo contribuinte à unidade fiscal competente inviabiliza a apreciação do pleito em sede recursal, sendo incabível a autorização para retificação quando decorrido o prazo de cinco anos previsto no art. 13 da Instrução Normativa RFB nº 642/2006.

RETIFICAÇÃO DE DARF. COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DA RFB.

Não compete ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) a análise de pedidos de retificação de DARF (REDARF), cuja competência é atribuída exclusivamente à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

SALDO NEGATIVO DE CSLL. COMPENSAÇÃO. NECESSIDADE DE DCOMP.

A existência de saldo negativo de CSLL não torna inexigível, por si só, o débito de IRPJ, sendo indispensável a apresentação de Declaração de Compensação (DCOMP) para a compensação, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/1996.

INAPLICABILIDADE DA VEDAÇÃO IMPOSTA PELA MP Nº 449/2008.

O art. 29 da MP nº 449/2008 vedou a compensação de tributos federais com débitos relativos ao pagamento mensal por estimativa do IRPJ e CSLL apurados na forma do art. 2º da Lei nº 9.430/1996, inexistindo óbice para a compensação do saldo negativo de CSLL com o IRPJ apurado no ajuste anual.

AUTO DE INFRAÇÃO. ERRO DE CAPITULAÇÃO LEGAL DA INFRAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA.

Inexiste erro de capitulação legal da infração passível de cancelamento do auto de infração, quando a autoridade fiscal indica o dispositivo legal original (art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430/1996), bem como a disposição legal que promoveu sua alteração (alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007), vigente à época dos fatos.

MULTA ISOLADA. INEXIGIBILIDADE APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. IMPROCEDÊNCIA.

A aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL após o encerramento do ano-calendário é juridicamente válida, considerando a natureza autônoma e acessória da penalidade.

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. ANOS CALENDÁRIO A PARTIR DE 2007. POSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA CARF Nº 105 E DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

A partir do ano-calendário de 2007, é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício. Em função da alteração normativa ocorrida, resta inaplicável ao fato a Súmula CARF nº 105. A multa isolada por falta de recolhimento da antecipação mensal por estimativa tem, como bem jurídico protegido, a tempestividade do recolhimento mensal, para fazer frente à execução do orçamento público. Já, a multa de ofício, ao final do período de apuração, tem como bem protegido o recolhimento do crédito tributário devido. Assim, não há que se falar em dupla penalização ou aplicação subsidiária do princípio da consunção.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DAS ESTIMATIVAS MENSAIS NÃO RECOLHIDAS.

A base de cálculo da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas é o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, por expressa previsão legal do art. 44, inciso II, alínea b da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Relatora, Eduarda Lacerda Kanieski, e José Eduardo Dornelas Souza e Eduardo Monteiro Cardoso, que lhe davam parcial provimento para cancelar a multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ – Estimativa Mensal, exigida com base no art. 44, inciso II, alínea 'b' da Lei nº 9.430/1996, na redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

Assinado Digitalmente

Eduarda Lacerda Kanieski – Relatora

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Assinado Digitalmente

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Redator do Voto Vencedor

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Iágaro Jung Martins, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, José Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de processo administrativo decorrente de dois autos de infração lavrados em 26/10/2010, contra a PEPSI-COLA INDUSTRIAL DA AMAZÔNIA LTDA., ora Recorrente, em que foram lançados Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, acrescidos de multa de 75% e juros, e multa isolada de 50% por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL, no ano-calendário de 2007.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão da DRJ a seguir transcrito:

Trata-se de dois autos de infração lavrados contra a sociedade empresária Pepsi-Cola Industrial da Amazônia Ltda.

No auto de infração de fls. 144 a 1511 foram lançados Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, relativo a fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2007, no valor de R\$ 758.293,73, acrescido de multa de ofício de 75% e juros, e

Multa Exigida Isoladamente pela falta de recolhimento do IRPJ sobre base cálculo estimada, no valor de R\$ 1.867.578,78.

Já no auto de infração de fls. 138 a 142, foi lançada Multa Exigida Isoladamente pela falta de recolhimento da CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) sobre a base de cálculo estimada, no valor de R\$ 956.904,05.

A Autuada, conforme frisa a autoridade fiscal, estava obrigada a efetuar, durante o ano-calendário 2007, recolhimentos mensais por estimativa de IRPJ e CSLL, pois procedeu à apuração anual destes tributos em sua DIPJ.

O motivo do lançamento da Multa Exigida Isoladamente registrada no auto de infração de fls. 144 a 151 foi a apuração de que os valores declarados pela Autuada em sua DIPJ, referente ao ano-calendário 2007, a título de IRPJ por Estimativa a pagar relativo aos meses de abril, maio, julho, agosto, outubro e novembro, não foram pagos e nem declarados (confessados) em DCTF/PERDCOMP, conforme demonstrado no quadro de fl. 133 que é reproduzido abaixo:

| PEPSI COLA INDUSTRIAL DA AMAZONIA LTDA - IRPJ CNPJ 02.726.752/0001-6 ANO 2007 | | | | | | |
|--|--------------|------------|------------|-------------------------|--------------|---------------|
| MES | DIPJ | DCTF | SINAL | PERDCOMP | DIFERENÇA | MULTA ISOLADA |
| janeiro | 322.202,35 | 322.202,35 | 136.039,68 | 186.162,67 | | |
| fevereiro | 271.301,25 | | 37.561,53 | 233.739,72 | | |
| março | 532.523,70 | | | 532.523,70 | | |
| abril | 259.826,34 | | | | 259.826,34 | 129.913,17 |
| maio | 995.653,13 | | | | 995.653,13 | 497.826,56 |
| junho | 161.540,03 | 161.540,03 | | 161.540,03 | | |
| julho | 510.557,53 | | | | 510.557,53 | 255.278,78 |
| agosto | 1.181.464,13 | | | | 1.181.464,13 | 590.732,06 |
| setembro | - | | | 25.969,21 107.177,00 | | |
| outubro | 346.916,54 | | | | 346.916,54 | 173.458,27 |
| novembro | 440.739,93 | | | | 440.739,93 | 220.369,96 |
| dezembro | - | | | | | |
| Total | 5.022.724,93 | 483.742,38 | 173.601,21 | 1.247.112,33 | 3.735.157,60 | 1.867.578,78 |

Em decorrência dessas diferenças, a autoridade lançadora também informa que, do valor total que a Autuada havia informado a título de "Imp. de Renda Mensal pago por Estimativa" na Ficha 12A da sua DIPJ (Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real - PJ em Geral), que correspondia a R\$ 5.022.724,93, efetuou a glosa de R\$ 3.602.011,39.

Essa glosa, por sua vez, foi o que gerou o lançamento de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, relativo a fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2007, no valor de R\$ 758.293,73, acrescido de multa de ofício de 75% e juros, visto que gerou a alteração do resultado do Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real de Saldo Negativo de IRPJ de R\$ 2.843.717,66 para o valor lançado a título de IRPJ (R\$ 758.293,73), conforme demonstrado na Ficha 12A da DIPJ apresentada pela Autuada (fl. 14) e na Ficha 12A com a alteração efetuada (fl. 134), que são reproduzidas abaixo:

| Discriminação | Valor |
|--|-------------------------------|
| CNPJ 02.726.752/0001-60 INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL DIPJ 2008 Ano-Calendário 2007 | |
| Ficha 12A - Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real - PJ em Geral | |
| 03750022705042010104034MF110 Ano Calendário 2007 ND 1813895 CNPJ 02.726.752/0001-60 | |
| IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL | |
| 01.À Alíquota de 15% | 2.295.439,57 |
| 02.Adicional | 1.506.293,05 |
| DEDUÇÕES | |
| 03.(-)Operações de Caráter Cultural e Artístico | 0,00 |
| 04.(-)Programa de Alimentação do Trabalhador | 0,00 |
| 05.(-)Desenvolvimento Tecnológico Industrial / Agropecuário | 0,00 |
| 06.(-)Atividade Audiovisual | 0,00 |
| 07.(-)Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente | 0,00 |
| 08.(-)Atividades de Caráter Desportivo | 0,00 |
| 09.(-)Isenção de Empresas Estrangeiras de Transporte | 0,00 |
| 10.(-)Isenção e Redução do Imposto | 0,00 |
| 11.(-)Redução por Reinvestimento | 0,00 |
| 12.(-)Imp. Pago no Ext. s/ Lucros, Rend. e Ganhos de Capital | 0,00 |
| 13.(-)Imp. de Renda Ret. na Fonte | 1.622.725,35 |
| 14.(-)IR Retido na Fonte por Órgãos, Aut. e Fund. Fed. (Lei nº 9.430/1996) | 0,00 |
| 15.(-)IR Retido na Fonte p/ Demais Ent. da Adm. Púb. Fed. (Lei nº 10.833/2003) | 0,00 |
| 16.(-)Imp. Pago Inc. s/ Ganhos no Mercado de Renda Variável | 0,00 |
| 17.(-)Imp. de Renda Mensal Pago por Estimativa | (1.420.713,54) ← 5.022.724,93 |
| 18.(-)Parcelamento Formalizado de IR sobre a Base de Cálculo Estimada | 0,00 |
| 19.IMPOSTO DE RENDA A PAGAR | (758.293,73) -2.843.717,66 |
| 20.IMPOSTO DE RENDA A PAGAR DE SCP | 0,00 |
| 21.IMPOSTO DE RENDA SOBRE A DIFERENÇA ENTRE O CUSTO ORÇADO E O CUSTO EFETIVO | 0,00 |
| 22.IMPOSTO DE RENDA POSTERGADO DE PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES | 0,00 |

| Discriminação | Valor |
|--|--------------|
| CNPJ 02.726.752/0001-60 DIPJ 2008 Ano-Calendário 2007 | |
| Ficha 12A - Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real - PJ em Geral | |
| IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL | |
| 01.À Alíquota de 15% | 2.295.439,57 |
| 02.Adicional | 1.506.293,05 |
| DEDUÇÕES | |
| 03.(-)Operações de Caráter Cultural e Artístico | 0,00 |
| 04.(-)Programa de Alimentação do Trabalhador | 0,00 |
| 05.(-)Desenvolvimento Tecnológico Industrial / Agropecuário | 0,00 |
| 06.(-)Atividade Audiovisual | 0,00 |
| 07.(-)Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente | 0,00 |
| 08.(-)Atividades de Caráter Desportivo | 0,00 |
| 09.(-)Isenção de Empresas Estrangeiras de Transporte | 0,00 |
| 10.(-)Isenção e Redução do Imposto | 0,00 |
| 11.(-)Redução por Reinvestimento | 0,00 |
| 12.(-)Imp. Pago no Ext. s/ Lucros, Rend. e Ganhos de Capital | 0,00 |
| 13.(-)Imp. de Renda Ret. na Fonte | 1.622.725,35 |
| 14.(-)IR Retido na Fonte por Órgãos, Aut. e Fund. Fed. (Lei nº 9.430/1996) | 0,00 |
| 15.(-)IR Retido na Fonte p/ Demais Ent. da Adm. Púb. Fed. (Lei nº 10.833/2003) | 0,00 |
| 16.(-)Imp. Pago Inc. s/ Ganhos no Mercado de Renda Variável | 0,00 |
| 17.(-)Imp. de Renda Mensal Pago por Estimativa | 1.420.713,54 |
| 18.(-)Parcelamento Formalizado de IR sobre a Base de Cálculo Estimada | 0,00 |
| 19.IMPOSTO DE RENDA A PAGAR | 758.293,73 |
| 20.IMPOSTO DE RENDA A PAGAR DE SCP | 0,00 |
| 21.IMPOSTO DE RENDA SOBRE A DIFERENÇA ENTRE O CUSTO ORÇADO E O CUSTO EFETIVO | 0,00 |
| 22.IMPOSTO DE RENDA POSTERGADO DE PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES | 0,00 |

O motivo do lançamento da Multa Exigida Isoladamente registrada no auto de infração de fls. 138 a 142 foi a apuração de que os valores declarados pela a Autuada em sua DIPJ, referente ao ano-calendário 2007, a título de CSLL por Estimativa a pagar relativo aos meses de abril, maio, setembro e outubro, não foram totalmente pagos ou declarados (confessados) em DCTF/PERDCOMP, conforme demonstrado no quadro de fl. 135 que é reproduzido abaixo:

| PEPSI COLA INDUSTRIAL DA AMAZONIA LTDA - CSLL CNPJ 02.726.752/0001-6 ANO 2007 | | | | | | |
|--|--------------|------------|---------------|--------------|--------------|---------------|
| MÊS | DIPJ | DCTF | SINAL | PERDCOMP | DIFERENÇA | MULTA ISOLADA |
| janeiro | 578.088,37 | 578.088,37 | 194.320,55 | 39.779,98 | | |
| | | | | 286.000,00 | - | |
| | | | | 57.987,84 | | |
| fevereiro | 482.533,50 | | *1.175.496,71 | | - | |
| março | 529.666,38 | | 692.963,21 | | - | |
| abril | 376.484,01 | | 163.296,83 | | 213.187,18 | 106.593,59 |
| maio | 419.625,54 | | | | 419.625,54 | 209.812,77 |
| junho | 751.793,33 | | | 751.793,33 | - | |
| julho | - | - | - | - | - | |
| agosto | 175.922,31 | | | 175.922,31 | - | |
| setembro | 703.251,97 | | | | 703.251,97 | 351.625,98 |
| outubro | 577.743,42 | | | | 577.743,42 | 288.871,71 |
| novembro | 31.244,47 | | | 31.244,47 | - | |
| dezembro | - | - | - | - | - | |
| Total | 4.626.353,30 | | 1.050.580,59 | 1.342.727,93 | 1.913.808,11 | 956.904,05 |

* Utilizou-se esse pagamento realizado em 03/04/07 para deduzir os valores apurados nos

Em decorrência dessas diferenças, a autoridade lançadora também informa que, do valor total que a Autuada havia informado a título de "CSLL Mensal Paga por Estimativa" na Ficha 17 da sua DIPJ (Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), que correspondia a R\$ 4.626.353,30, efetuou a glosa de R\$ 1.913.808,11. Essa glosa, por sua vez, acarretou, segundo a autoridade lançadora, na alteração do resultado do Cálculo da CSLL de Saldo Negativo de R\$ 3.924.639,49 para R\$ 2.010.831,38, conforme demonstrado na Ficha 17 da DIPJ apresentada pela Autuada (fl. 19) e na Ficha 17 com a alteração efetuada (fl. 136), que são reproduzidas abaixo:

| Discriminação | Valor |
|---|--|
| CNPJ 02.726.752/0001-60 | |
| INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL | |
| DIPJ 2008 | |
| Ficha 17 - Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido | |
| 03750022705042010104034MF110 | |
| Ano Calendário 2007 ND 1813895 CNPJ 02.726.752/0001-60 | |
| DEMONSTRAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL | |
| 01. Lucro Líquido antes da CSLL | 7.976.452,17 |
| ADIÇÕES | |
| 02. Provisões Não Dedutíveis | 4.285.163,28 |
| 03. Despesas Não Dedutíveis (Lei n° 9.249/1995, art. 13) | 959.616,88 |
| 04. Parc. dos Luc. de Cont. por Expr. ou Forn. c/ P/J de D. Pùb. | 0,00 |
| 05. Lucros Disponibilizados no Exterior | 0,00 |
| 06. Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior | 0,00 |
| 07. Ajustes Decorrentes de Métodos - Drexões de Transferências | 163.262,23 |
| 08. Variações Cambiais Passivas (MP n° 1.858-10/1999, art. 30) | 0,00 |
| 09. Var. Camb. Ativas - Op. Liq. (MP n° 1.858-10/1999) | 0,00 |
| 10. Ajustes por Dinin. Valor de Invest. Aval. p/ PL | 0,00 |
| 11. Amortização de Ação nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo PL | 0,00 |
| 12. Perdas em Operações Realizadas no Exterior | 0,00 |
| 13. Excesso de Juros sobre o Capital Próprio | 0,00 |
| 14. Reserva Especial - Realização (Lei n° 8.200/1991, art. 2°) | 0,00 |
| 15. Realização de Reserva de Reavaliação | 0,00 |
| 16. Aj. Neg. a Valor de Mercado (Lei n° 10.637/2002, art. 35) | 0,00 |
| 17. Dispendios em Pesquisa Cient. e Tecnológica e de Inovação Tecnológica - ICT | 0,00 |
| 18. Enc. Depr., Amort. Exaust. Baixa Bens-Dif. C. Monet. - IPC/BTNE | 0,00 |
| 19. Resultados Negativos com Atos Cooperativos | 0,00 |
| 20. Custos e Desp. Vinc. às Res. Ativ. Imob. Trib. P/Ret-Pat. Afct. | 0,90 |
| 21. Perdas de Capital p/Variação Percentual em Partic. Societária Avaliada p/PL | 0,00 |
| 22. Outras Adições | 0,00 |
| 23. SOMA DAS ADIÇÕES | 5.298.032,39 |
| EXCLUSÕES | |
| 24. (-) Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis | 0,00 |
| 25. (-) Resultados Não Tributáveis de Sociedades Cooperativas | 0,00 |
| 26. (-) Lucros Divid. Invest. Aval. p/Custo Aquisição | 0,00 |
| 27. (-) Ajustes p/ Aum. Valor Invest. Aval. p/ Patrimônio Líquido | 0,00 |
| 28. (-) Amortização de Deságio nas Aquisições de Investimentos Avaliados p/PL | 0,00 |
| 29. (-) Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior | 0,00 |
| 30. (-) Var. Camb. Ativas (MP n° 1.858-10/1999, art. 30) | 0,00 |
| 31. (-) Var. Camb. Passivas - Op. Liq. (MP n° 1.858-10/1999) | 0,00 |
| 32. (-) Aj. Pos. a Valor de Mercado (Lei n° 10.637/2002) | 0,00 |
| 33. (-) Dispendios com Inovação Tecnológica (Lei n° 11.470/2007, art. 13) | 0,00 |
| 34. (-) Dispendios em Pesquisa Cient. e Tecnológica e de Inovação Tecnológica-ICT | 0,00 |
| 35. (-) Parc. Lucros Contratos p/ Empr. Fora. c/PJ Dir. Público | 0,00 |
| 36. (-) Rec. Atv. Im. Trib. p/ RET - Pat. Af. | 0,00 |
| 37. (-) Ganhos de Capital p/Variação Percentual em Partic. Societária Avaliada p/PL | 0,00 |
| 38. (-) Outras Exclusões | 2.136.170,07 |
| 39. SOMA DAS EXCLUSÕES | 2.136.170,07 |
| 40. BASE DE CÁLC. ANTES DA COMP. DE BC NEG. DO PRÓPRIO PER. APUR. | 11.138.314,49 |
| 41. (-) Atividades em Geral | |
| 42. (-) Atividade Rural | 0,00 |
| 43. BASE DE CÁLC. ANTES DA COMP. DE BC NEG. DE PER. ANTERIORES | 11.138.314,49 |
| 44. (-) Base de Cálculo Neg. da CSLL de Per. Ant. - Ativ. em Geral | 3.341.494,35 |
| 45. (-) Base de Cálculo Neg. da CSLL de Per. Ant. - Ativ. Rural | 0,00 |
| 46. BASE DE CÁLCULO DA CSLL | 7.796.820,14 |
| 47. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido por Atividade | 701.713,81 |
| 48. Adição de Créd. de CSLL s/ Depreciação Util. Anteriormente | 0,00 |
| 49. TOTAL DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO | 701.713,81 |
| DEDUÇÕES | |
| 50. (-) Recuperação de Crédito de CSLL (MP n° 1.607/1999, art. 8°) | 0,00 |
| 51. (-) Créditos s/ Dep. de Bens do Ativo Imobilizado | 0,00 |
| 52. (-) Isenção sobre o Lucro da Exploração Relativo ao Pronuni | 0,00 |
| 53. (-) Bônus de Adimplência Fiscal (Lei n° 10.537/2002, art. 38) | 0,00 |
| 54. (-) Imp. Pago no Exter. s/Lucros, Rend. Ganhos de Capital | 0,00 |
| 55. (-) CSLL Retida p/ Órgãos, Aut. e Fund. Fed. (Lei n° 9.430/1996) | 0,00 |
| 56. (-) CSLL Ret. Fonte p/ Demais Ent. da Adm. Pùb. Fed. (Lei n° 10.833/2003) | 0,00 |
| 57. (-) CSLL Retida p/ Pes. Jur. de Dir. Priv. (Lei n° 10.833/2003) | 0,00 |
| 58. (-) CSLL Retida p/ Órgãos, Aut. e Fund. dos Est., D.P. e Mun. | 0,00 |
| 59. (-) CSLL Mensal Paga por Esquecimento | 4.626.353,30 |
| 60. (-) Parc. Formalizado de CSLL s/ a Base Cálculo Retida | 0,00 |
| 61. CSLL A PAGAR | 2.712.545,19 ← (4.626.353,30 - 2.010.834,78) |
| 62. CSLL A PAGAR DE SCP | 0,00 |
| 63. CSLL SOBRE A DIFERENÇA ENTRE O CUSTO ORÇADO E O CUSTO EFETIVO | 0,00 |
| 64. CSLL POSTERGADA DE PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES | 0,00 |

CNPJ 02.726.752/0001-60

DIPJ 2008 Ano-Calendário/2008 FISCAL

Ficha 17 - Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido



Discriminação

| DEMONSTRAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL | | |
|---|--|---------------|
| 01. Lucro Líquido antes da CSLL | | 7.976.452,17 |
| ADIÇÕES | | |
| 02. Provisões Não Dedutíveis | | 4.295.163,28 |
| 03. Despesas Não Dedutíveis (Lei nº 9.249/1995, art. 13) | | 859.616,88 |
| 04. Parc. dos Luc. de Cont. por Empr. ou Forn. c/ PJ de D. Púb. | | 0,00 |
| 05. Lucros Disponibilizados no Exterior | | 0,00 |
| 06. Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior | | 0,00 |
| 07. Ajustes Decorrentes de Métodos - Preços de Transferências | | 153.252,23 |
| 08. Variações Cambiais Passivas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30) | | 0,00 |
| 09. Var. Camb. Ativas - Op. Liq. (MP nº 1.858-10/1999) | | 0,00 |
| 10. Ajustes por Dimin. Valor de Invest. Aval. p/ PL | | 0,00 |
| 11. Amortização de Ágio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo PL | | 0,00 |
| 12. Perdas em Operações Realizadas no Exterior | | 0,00 |
| 13. Excesso de Juros sobre o Capital Próprio | | 0,00 |
| 14. Reserva Especial - Realização (Lei nº 8.200/1991, art. 2º) | | 0,00 |
| 15. Realização de Reserva de Reavaliação | | 0,00 |
| 16. Aj. Neg. a Valor de Mercado (Lei nº 10.637/2002, art. 35) | | 0,00 |
| 17. Dispêndios em Pesquisa Cient. e Tecnológica e de Inovação Tecnológica - ICT | | 0,00 |
| 18. Enc. Napr., Amort. Exaust. Baixa Bens-Dif. C. Monet. - IPC/RPNP | | 0,00 |
| 19. Resultados Negativos com Atos Cooperativos | | 0,00 |
| 20. Custos e Desp. Vinc. às Rec. Ativ. Imob. Trib. P/Ret-Pat. Afet. | | 0,00 |
| 21. Perdas de Capital p/Variação Percentual em Partic. Societária Avaliada p/PL | | 0,00 |
| 22. Outras Adições | | 0,00 |
| 23. SOMA DAS ADIÇÕES | | 5.298.032,39 |
| EXCLUSÕES | | |
| 24. (-) Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis | | 0,00 |
| 25. (-) Resultados Não Tributáveis de Sociedades Cooperativas | | 0,00 |
| 26. (-) Lucros Divid. Invest. Aval. p/Custo Aquisição | | 0,00 |
| 27. (-) Ajustes p/ Aum. Valor Invest. Aval. p/ Patrimônio Líquido | | 0,00 |
| 28. (-) Amortização de Deságio nas Aquisições de Investimentos Avaliados p/PL | | 0,00 |
| 29. (-) Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior | | 0,00 |
| 30. (-) Var. Camb. Ativas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30) | | 0,00 |
| 31. (-) Var. Camb. Passivas - Op. Liq. (MP nº 1.858-10/1999) | | 0,00 |
| 32. (-) Aj. Pos. a Valor de Mercado (Lei nº 10.637/2002) | | 0,00 |
| 33. (-) Dispêndios com Inovação Tecnológica (Lei nº 11.196/2005, art. 19) | | 0,00 |
| 34. (-) Dispêndios em Pesquisa Cient. e Tecnológica e de Inovação Tecnológica-ICT | | 0,00 |
| 35. (-) Parc. Lucros Contratos p/ Empr. Forn. c/PJ Dir. Público | | 0,00 |
| 36. (-) Rec. Ativ. Im. Trib. p/ RET - Pat. Af. | | 0,00 |
| 37. (-) Ganhos de Capital p/Variação Percentual em Partic. Societária Avaliada p/PL | | 0,00 |
| 38. (-) Outras Exclusões | | 2.136.170,07 |
| 39. SOMA DAS EXCLUSÕES | | 2.136.170,07 |
| 40. BASE DE CÁLC. ANTES DA COMP. DE NEG. DO PRÓPRIO PER. APUR. | | 11.138.314,49 |
| 41. (-) Atividades em Geral | | |
| 42. (-) Atividade Rural | | |
| 43. BASE DE CÁLC. ANTES DA COMP. DE NEG. DE PER. ANTERIORES | | 11.138.314,49 |
| 44. (-) Base de Calc. Neg. da CSLL de Per. Ant. - Ativ. em Geral | | 3.341.494,35 |
| 45. (-) Base de Calc. Neg. da CSLL de Per. Ant. - Ativ. Rural | | 0,00 |
| 46. BASE DE CÁLCULO DA CSLL | | 7.796.820,14 |
| 47. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido por Atividade | | 701.713,81 |
| 48. Adição de Créd. de CSLL s/ Depreciação Util. Anteriormente | | 0,00 |
| 49. TOTAL DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO | | 701.713,81 |
| DEDUÇÕES | | |
| 50. (-) Recuperação de Crédito de CSLL (MP nº 1.807/1999, art. 8º) | | 0,00 |
| 51. (-) Créditos s/ Dep. de Bens do Ativo Imobilizado | | 0,00 |
| 52. (-) Isenção sobre o Lucro da Exploração Relativo ao Pronuni | | 0,00 |
| 53. (-) Bônus de Adimplência Fiscal (Lei nº 10.637/2002, art. 38) | | 0,00 |
| 54. (-) Imp. Pago no Exter. s/Lucros, Rend. Ganhos de Capital | | 0,00 |
| 55. (-) CSLL Retida p/ Órgãos, Aut. e Fund. Fed. (Lei nº 9.430/1996) | | 0,00 |
| 56. (-) CSLL Ret. Fonte p/ Demais Ent. da Adm. Púb. Fed. (Lei nº 10.833/2003) | | 0,00 |
| 57. (-) CSLL Retida p/ Pes. Jur. de Dir. Priv. (Lei nº 10.833/2003) | | 0,00 |
| 58. (-) CSLL Retida p/ Órgãos, Aut. e Fund. dos Est., D.F. e Mun. | | 0,00 |
| 59. (-) CSLL Mensal Pago por Estimativa | | 2.712.545,19 |
| 60. (-) Parc. Formalizado de CSLL s/ a Base Cálculo Estimada | | 0,00 |
| 61. CSLL A PAGAR | | -2.010.831,38 |
| 62. CSLL A PAGAR DE SCP | | 0,00 |
| 63. CSLL SOBRE A DIFERENÇA ENTRE O CUSTO ORÇADO E O CUSTO EFETIVO | | 0,00 |
| 64. CSLL POSTERGADA DE PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES | | 0,00 |

Devidamente intimada dos lançamentos em 27/10/2010 (fls. 138/139, 143, 144/145 e 152), a Autuada apresentou, em 25/11/2010, a impugnação de fls. 157 a 175, instruída com os documentos de fls. 176 a 195 e 198 a 476.

Ressalta que, apesar da existência do débito de IRPJ no valor de R\$ 758.293,73, "é detentora de crédito de CSLL, no montante de R\$ 2.010.831,38, ou seja, Aduz que mesmo que se entendesse que o fato gerador dos referidos tributos ocorreria mensalmente, "a referida multa não poderia ser aplicada, em virtude da aplicação

do princípio da retroatividade benigna, previsto no art. 106, II, "a", do Código Tributário Nacional".

Cita o seguinte excerto de ementa que diz se referir ao Acórdão nº 107-09353, proferido pela 7ª Câmara do antigo 1º Conselho de Contribuintes:

IRPJ E CSLL. ATRASO DO PAGAMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAS.
RECOLHIMENTO EXTEMPORÂNEO ACRESCIDO DE JUROS MORATÓRIOS.
IMPOSSIBILIDADE DE MULTA ISOLADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Pelo princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN, há que ser cancelada a multa isolada com fundamento no art. 44, § 1º, IV, da Lei nº. 9.430/96, que foi expressamente revogada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007".

Afirma que a multa prevista no artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/1996, "não poderia ser exigida no caso em tela, pois os autos de infração de IRPJ e CSLL foram lavrados após o encerramento do ano-calendário de 2007".

Assevera que "a jurisprudência administrativa pacificou o entendimento de que, após o encerramento do ano-calendário, o recolhimento por estimativa deixa de ter sua eficácia e, conseqüentemente, a multa aplicada pelo atraso nesse tipo de recolhimento".

Cita ementa de julgados administrativos (Acórdãos nº 103-21185, 103-23356, 103-21192 e 103-23040) onde restou decidido que, encerrado o período de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia.

Aduz que a jurisprudência administrativa já se pacificou no sentido de que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa e a multa de ofício prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, não podem ser aplicadas cumulativamente.

Cita ementa de julgado que diz ser da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão 01-05.838) onde é asseverado que é "incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço".

Diz que o referido precedente da CSRF faz uso do princípio da consunção para afastar a aplicação cumulativa das duas multas, visto que a multa isolada, por se consubstanciar apenas em um meio de execução da multa de ofício prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, é englobada por esta última. Afirma que as duas penalizações incidem sobre a mesma base de incidência.

Cita ementa de julgados administrativos (Acórdãos nº 101-94255, 101-96699, 101-97104, 101-96804 e 103-22405) onde restou decidido que não é cabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

Alega que a multa isolada deveria, no máximo, ter incidido sobre o IRPJ e a CSLL apurados ao final do ano-calendário, uma vez que estes é que refletem os montantes de tributos efetivamente devidos pelo contribuinte. montante este

muito superior ao débito de IRPJ e, ao mesmo tempo, passível de compensação com este último".

Afirma que "não há que se falar em existência de débito de IRPJ, mas sim na existência de um crédito de CSLL, no valor de R\$ 1.252.537,65 (R\$ 2.010.831,38 deduzidos de R\$ 758.293.73)".

Aduz que "uma das razões para esse crédito de CSLL não ter sido utilizado anteriormente para quitar o débito de IRPJ, no valor de R\$ 758.293,73, deve-se à vedação imposta pelo art. 29 da Medida Provisória (MP) nº 449, de 03.12.2008, que introduziu o inciso IX no art. 74, § 3º, da Lei nº 9.430/1996, para proibir a compensação de débitos relativos ao pagamento mensal de IRPJ e CSLL".

Assevera que juntamente com a impugnação apresenta "planilha na qual se encontra claramente indicado o crédito de CSLL, assim como os documentos fiscais e contábeis necessários à comprovação desse crédito".

Diz que houve equívoco quanto ao código utilizado no DARF de R\$ 1.175.496,71, pois "o código utilizado foi o de nº 2484, referente à CSLL por estimativa mensal, quando o correto seria o código de nº 2362, relativo ao IRPJ por estimativa mensal".

Alega que, retificado "esse equívoco, não resta mais nenhum débito de IRPJ".

Afirma que "a evidência de que houve um mero equívoco nº preenchimento do DARF é clara", pois mesmo depois de efetuada a retificação do DARF "permanecerá sendo detentora de um crédito de CSLL, no valor de R\$ 835.334,67". Ressalta que não há "qualquer justificativa plausível para que esse pagamento seja vinculado à CSLL".

Alega que "não há que se falar em débito de IRPJ", visto que "detém créditos de CSLL em montante em muito superior ao IRPJ ora exigido".

Alega que como não há débito de IRPJ passível de exigência também não há que se falar em "aplicação da multa de ofício de 75%, prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996".

Ao tratar das exigências de multas isoladas, aduz que o artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/1996, foi expressamente revogado pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

Afirma que a autoridade lançadora utilizou, para a cominação da multa isolada de 50%, dispositivo legal já revogado. Frisa que a própria autoridade lançadora citou o dispositivo que foi responsável pela revogação.

Diz que as multas isoladas referentes aos meses de abril e maio devem ser canceladas de imediato, pois o artigo que as previa "já se encontrava revogado nesta época".

Alega que as multas isoladas referentes aos outros meses também devem ser canceladas, pois "o fato gerador do IRPJ e CSLL e, por consequência, das multas aplicáveis pelo seu suposto não recolhimento, somente se consuma no último dia do anocalendarário, que, no presente caso, foi dia 31.12.2007, ou seja, quando já estava revogado o art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/1996".

Cita a seguinte ementa de precedente administrativo (Acórdão nº 101-95347):

CSLL - MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 precisa que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade isolada quando a base estimada exceder ao montante da contribuição devida apurada ao final do exercício. Requer, por fim, o cancelamento integral dos autos de infração hostilizados. É o relatório.”

A 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (SC), por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, em decisão assim ementada (*e-fls. 480/497*):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

IRPJ DEVIDO NA APURAÇÃO ANUAL. ALEGAÇÃO DE COMPENSAÇÃO NÃO COMPROVADA.

Não cabe revisão no lançamento fiscal quando for meramente alegada, sem a devida comprovação, a compensação, antes da perda da espontaneidade, do débito apurado pela autoridade lançadora.

MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL DE IRPJ.

Será aplicada multa de 50%, exigida isoladamente, quando for constatado que deixou de ser efetuado o pagamento da estimativa mensal de IRPJ prevista no artigo 2º da Lei nº 9.430/1996.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ apurado no ajuste anual, já que as duas multas, por não possuírem a mesma hipótese legal de aplicação, não se confundem.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007

MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL DE CSLL.

Será aplicada multa de 50%, exigida isoladamente, quando for constatado que deixou de ser efetuado o pagamento da estimativa mensal de CSLL prevista no artigo 2º da Lei nº 9.430/1996.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de CSLL apurado no

ajuste anual, já que as duas multas, por não possuírem a mesma hipótese legal de aplicação, não se confundem.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário (*e-fls. 507/530*), no qual controverte, em síntese, as seguintes questões:

- i)* **Inexistência de débito de IRPJ**: Sustenta que o débito de IRPJ apurado decorreu de equívoco no preenchimento do código utilizado no DARF (*e-fls. 535*). Subsidiariamente, defende a compensação do referido débito com créditos de CSLL, cujo montante seria superior ao débito de IRPJ lançado.
- ii)* **Inaplicabilidade da multa isolada prevista no art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/1996**: Alega que a fiscalização se baseou em dispositivo legal já revogado. Alternativamente, argumenta que tal multa não poderia ser exigida após o encerramento do ano-calendário de 2007.
- iii)* **Impossibilidade de cumulação das multas isolada e de ofício**: Argumenta que a cumulação viola o princípio da consunção, uma vez que ambas as penalidades possuem a mesma base de incidência, configurando dupla penalização pelo mesmo fato gerador.
- iv)* **Erro na base de cálculo da multa isolada**: Alega que a fiscalização utilizou indevidamente os valores não recolhidos no regime de estimativa como base de cálculo. Defende que a multa deveria incidir exclusivamente sobre o IRPJ e CSLL apurados ao final do ano-calendário.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Eduarda Lacerda Kanieski**, Relatora

| DA ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário atende aos pressupostos objetivos e subjetivos de admissibilidade, tais como cabimento, tempestividade, interesse processual e legitimidade do sujeito passivo.

Portanto, conheço do presente recurso e passo a apreciar o mérito.

| DO MÉRITO

I. DA INEXISTÊNCIA DE DÉBITO DE IRPJ

Retificação de DARF

Aduz a Recorrente que, no preenchimento do DARF (*e-fls. 262 e 535*), utilizou erroneamente o código de receita 2484 (CSLL - Estimativa Mensal), quando o correto seria o código 2362 (IRPJ - Estimativa Mensal), concluindo que *“Retificado esse equívoco, não resta mais nenhum débito de IRPJ a ser recolhido pela Recorrente.”*

Examinando os autos, verifica-se que a Recorrente não formalizou pedido de retificação do DARF (REDARF) à unidade fiscal competente, a fim de corrigir o suposto erro e alocar os valores recolhidos sob o código 2484 para o código 2362, de modo a abranger o débito de IRPJ exigido no presente processo.

A ausência de formalização do pedido de retificação do DARF leva à conclusão de que a Recorrente busca, por meio deste recurso voluntário, autorização para promover a referida retificação **18 anos** após a emissão do documento, o que não se admite.

A retificação do DARF é regulada pela Instrução Normativa RFB nº 672/2006, que estabelece procedimentos específicos, conforme se verifica nos dispositivos a seguir transcritos:

Art. 2º **O Redarf deverá ser apresentado à unidade da SRF**, em duas vias, ambas assinadas pelo contribuinte pessoa física, pelo seu representante legal ou procurador, ou pelo representante legal ou procurador do contribuinte pessoa jurídica.

(...)

Art. 4º O contribuinte deverá apresentar com o pedido a cópia do Darf ou Darf-Simples ou comprovante equivalente.

Art. 5º No preenchimento do Redarf, o contribuinte deverá observar os seguintes procedimentos:

I - preencher, obrigatoriamente, todos os campos do quadro "3";

II - nas colunas "DE" e "PARA" do quadro "4", preencher somente as informações dos campos do Darf ou Darf-Simples a serem retificadas; e

III - na falta do Darf ou Darf-Simples ou comprovante equivalente, de forma a permitir a identificação inequívoca do documento, preencher no quadro "4":

a) na coluna "DE", todas as informações constantes do documento a ser retificado;

b) na coluna "PARA", somente as informações dos campos a serem retificados. (grifamos)

A competência para análise e decisão sobre pedidos de retificação é atribuída exclusivamente à unidade fiscal com jurisdição sobre o contribuinte, conforme disciplinado nos artigos 8º e 9º da referida instrução normativa, que especificam:

Art. 8º Compete à unidade da SRF executar os procedimentos de retificação de Darf ou Darf-Simples, conforme disposto no seu regimento interno.

Parágrafo único. Para os fins desta Instrução Normativa, a unidade da SRF de que trata este artigo é denominada unidade retificadora, observando-se que:

I - no caso de Darf e Darf-Simples, é aquela com jurisdição fiscal sobre o contribuinte; e

II - no caso de Darf relativo ao Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), é aquela com jurisdição fiscal sobre o contribuinte ou com jurisdição fiscal sobre o imóvel.

Art. 9º Decidirão sobre os pedidos de retificação de Darf ou Darf-Simples:

I - os chefes de Divisões, Seções, Setores, Serviços e Centros de Atendimento ao Contribuinte das unidades retificadoras, com competência regimental para realização de retificação;

II - os servidores da Carreira Auditoria da Receita Federal (ARF) em exercício nas Divisões, Seções, Setores, Serviços e Centros de Atendimento ao Contribuinte citados no inciso anterior;

III - os servidores da Carreira ARF em exercício nas unidades retificadoras que não possuam as áreas citadas no inciso I deste artigo, mas que detenham competência regimental para realização de retificação; ou

IV - os dirigentes das unidades retificadoras.

Parágrafo único. O servidor que decidir sobre a pertinência do pedido poderá executar o procedimento de retificação. (grifamos)

Acrescente-se que o direito de o contribuinte retificar erros no preenchimento de DARF extingue-se no prazo de 5 anos, conforme prevê o art. 13 da norma citada, exceto se constatado evidente erro de fato no preenchimento. Nesta hipótese, poderá ser realizada a retificação de ofício, precedida da formalização de processo administrativo nos termos do art. 10, abaixo transcrito:

Art. 10. **Independentemente de pedido, a unidade retificadora promoverá de ofício a retificação de Darf ou Darf-Simples** quando constatado evidente erro de preenchimento do documento.

§ 1o **A retificação de ofício de Darf ou Darf-Simples será precedida da formalização de processo administrativo**, no qual o servidor que identificou o erro fará constar as evidências da ocorrência.

§ 2o Será admitida a retificação de ofício de Darf ou Darf-Simples eletrônicos decorrentes de compensação tributária efetuada no Sistema Integrado de Administração Financeira (Siafi), por erros cometidos por ocasião da geração dos mesmos, exceto os relativos ao campo "CPF/CNPJ". (grifamos)

Considerando que a Recorrente não formulou o pedido de retificação do DARF, bem como não houve a retificação de ofício pela autoridade administrativa, não há como prosperar a pretensão recursal. A competência para a retificação de DARF pertence exclusivamente à Secretaria da Receita Federal do Brasil, não sendo possível sua análise em sede recursal perante este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2008

EMENTA: (...) SOLICITAÇÃO DE RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO. COMPETÊNCIA, COMPENSAÇÃO E REDARF. **Não compete ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em grau de recurso, a apreciação de pedido de retificação de declaração, de compensação ou de REDARF.** LANÇAMENTO NOTIFICADO. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO. VEDAÇÃO. A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento. Recurso não conhecido. (Acórdão nº 2802-002.318, sessão de julgamento de 14/05/2013, Conselheiro Relator Jorge Claudio Duarte Cardoso) (destacamos)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2007

EMENTA: PAF. CARF. COMPETÊNCIA INSTITUCIONAL. **O CARF não é competente para apreciar pedidos de retificação, parcelamento e remissão do débito e REDARF, cuja competência é da unidade da Receita Federal que jurisdiciona o contribuinte.** Ao CARF compete o julgamento de recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Acórdão nº 2003-006.272, sessão de julgamento de 30/01/2024, Conselheiro Relator Wilderson Broto) (grifos e destaques nosso)

Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário, mantendo incólume a decisão de primeira de instância.

Saldo Negativo de CSLL relativo ao ano-calendário de 2007

Em caráter subsidiário, a Recorrente alega que o lançamento de IRPJ é indevido, uma vez que é detentora de crédito de CSLL no montante de R\$ 2.010.831,38, valor muito superior ao débito de IRPJ que perfaz a quantia de R\$ 758.293,73.

Afirma que não utilizou o referido crédito para quitar o débito devido à vedação imposta pelo art. 29 da Medida Provisória nº 449/2008, que introduziu o inciso IX ao §3º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, proibindo a compensação de débitos relativos ao pagamento mensal por estimativa de IRPJ e CSLL.

Defende que o saldo negativo de CSLL apurado no ano-calendário de 2007 seria suficiente para embasar o cancelamento do lançamento tributário, dispensando a apresentação de Declaração de Compensação (DCOMP) em razão da vedação temporária imposta pela mencionada Medida Provisória.

Razão não lhe assiste.

Nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, a compensação de tributos federais, por iniciativa do contribuinte, exige a apresentação da DCOMP, conforme estabelece o §1º:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

(grifos e destaques nossos)

No ano-calendário de 2007, a obrigatoriedade de apresentação da DCOMP para compensação de tributos federais estava regulamentada no art. 26, §1º da Instrução Normativa RFB nº 600/2005:

Art. 26. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrados pela SRF, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela SRF.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada pelo sujeito passivo mediante apresentação à SRF da Declaração de Compensação gerada a partir do Programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante a apresentação à SRF do formulário Declaração de Compensação constante do Anexo IV, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

§ 2º A compensação declarada à SRF extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento.

(grifos e destaques nossos)

Com a revogação da IN nº 600/2005 pela IN RFB nº 900/2008, a obrigatoriedade foi mantida, conforme disposto no art. 34, §1º da nova normativa, que assim prevê:

Art. 34. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvadas as contribuições previdenciárias, cujo procedimento está previsto nos arts. 44 a 48, e as contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos.

§ 1º **A compensação de que trata o caput será efetuada pelo sujeito passivo mediante apresentação à RFB da Declaração de Compensação gerada a partir do programa PER/DCOMP** ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante a apresentação à RFB do formulário Declaração de Compensação constante do Anexo VII, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

§ 2º **A compensação declarada à RFB extingue o crédito tributário**, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento.

(...)

§ 4º A Declaração de Compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

Disso se conclui que, desde 2002, a apresentação da Declaração de Compensação (DCOMP) constitui condição *sine qua non* para a compensação de débitos próprios federais, configurando-se como confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência de débitos indevidamente compensados.

Não por outra razão é que a declaração de compensação regularmente apresentada à SRF extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de posterior homologação, conforme prescreve o §2º do art. 26 da Instrução Normativa RFB nº 600/2005 e §2º do art. 34 da Instrução Normativa RFB nº 900/2008 supracitados.

Por outro lado, a ausência de DCOMP apresentada pela Recorrente à RFB caracteriza uma compensação não declarada, nos termos do art. 31 da Instrução Normativa RFB nº 600/2005¹ e § 1º do art. 34 Instrução Normativa RFB nº 900/2008², não se verificando a extinção do crédito tributário, o que torna indispensável a lavratura do auto de infração.

À propósito do assunto, destaco as seguintes ementas que tratam sobre a matéria no âmbito deste c. CARF:

¹ Instrução Normativa RFB nº 600/2005 (...) Art. 31. A autoridade competente da SRF considerará não formulado o pedido de restituição ou de ressarcimento e **não declarada a compensação** quando o sujeito passivo, em inobservância ao disposto nos §§ 2º a 4º do art. 76, não tenha utilizado o Programa PER/DCOMP para formular pedido de restituição ou de ressarcimento ou para declarar compensação. (grifamos)

² Instrução Normativa RFB nº 900/2008 (...) Art. 39. A autoridade competente da RFB considerará não declarada a compensação nas hipóteses previstas no § 3º do art. 34. § 1º Também será considerada **não declarada a compensação** ou não formulado o pedido de restituição, de ressarcimento ou reembolso quando o sujeito passivo, em inobservância ao disposto nos §§ 2º a 5º do art. 98, não tenha utilizado o programa PER/DCOMP para declarar a compensação ou formular o pedido de restituição, ressarcimento ou reembolso.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2002

EMENTA: (...) DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. EXIGÊNCIA LEGAL. A exigência da apresentação da Declaração de Compensação é determinação legal, desde 1º/10/2002 quando a MP 66/2002, posteriormente convertida na Lei 10.637/2002, alterou O art. 74 da Lei 9.430/96, determinando que as compensações do sujeito passivo, no âmbito da SRF, seriam realizadas pela entrega da Declaração de Compensação, **vedando, desta forma, a autocompensação efetuada pelo interessado sem o conhecimento prévio da SRF.** (Acórdão nº 1301-004.150, sessão de julgamento de 16/10/2019, Conselheiro Relator José Eduardo Dornelas Souza)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LIQUIDO - CSLL.

Ano-calendário: 2002

EMENTA: DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO - EXIGÊNCIA LEGAL. Até a criação da Declaração de Compensação - DComp, somente a compensação entre tributos da mesma espécie e destinação constitucional podia ser efetuada pelo próprio sujeito passivo diretamente em sua escrituração, sem que fossem exigidas outras formalidades. **A partir de 01/10/2002, em virtude das alterações previstas na Medida Provisória ri 66, de 2002, a compensação para ser válida e eficaz deve ser efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração específica na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.** REGRAS SOBRE COMPENSAÇÃO A compensação é uma prerrogativa deferida ao contribuinte; no entanto, este deve observar os procedimentos fixados pela Administração Tributária a fim de fazer valer o seu direito, COMPENSAÇÃO, CRÉDITO DA MESMA ESPÉCIE. REQUISITOS, A partir de 01 de outubro de 2002 a compensação de indébitos tributários visando extinguir crédito tributário da mesma espécie e destinação constitucional, conquanto prescindida de formalização de pedido, **para ter validade, deve ser devidamente declarada em DCTF e Dcomp antes do início da ação fiscal.** (Acórdão nº 1401-000.328, sessão de julgamento de 02/09/2010, Conselheiro Relator Antonio Bezerra Neto)

Com efeito, vale transcrever trecho do Acórdão nº 1002-000.900, de relatoria do i. Conselheiro Ailton Neves da Silva, que decidiu sobre questão similar:

“(…) A situação do Recorrente subsume-se à regra prevista no art. 74 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996 e, dada à falta de apresentação do PER/DCOMP, lídimo é o auto de infração guerreado porquanto não cabe ao auditor atuante, no momento de sua lavratura e sem a anuência do sujeito passivo, proceder arbitrariamente à apuração de eventuais créditos a seu favor em determinado

período-base para compensá-los com débitos atuados em outros, eis que a compensação é um direito potestativo do sujeito passivo que deve ser exercido exclusivamente por ele, e na forma prescrita pela legislação reguladora do procedimento.

Ante a inexistência de PER/DCOMP anterior à lavratura do auto de infração pleiteando a compensação dos créditos vindicados com os débitos atuados, não ocorreram nem a confissão de dívida nem a extinção do crédito tributário, motivo porque foi correto o procedimento de exigência deste com a aplicação de multa de lançamento de ofício, prevista nº art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, até porque o procedimento configurou mero exercício pelo agente fiscal de atividade legalmente vinculada e obrigatória¹.

Descabem, portanto, os argumentos do Recorrente relativos ao afastamento da multa de ofício e à denúncia espontânea, **porquanto não houve entrega de qualquer declaração constitutiva de crédito fiscal no período-base examinado, tendo sido, portanto, necessária a lavratura de auto de infração para a constituição do crédito tributário em questão.**

Ademais, o artigo 170 do Código Tributário Nacional (CTN)² determina que à autoridade administrativa só cabe autorizar compensações com créditos líquidos e certos do sujeito passivo contra a Fazenda Nacional, atributos que não restaram comprovados nos presentes autos, seja pela falta de juntada de comprovação contábil, seja pela inexistência de PER/DCOMP necessária à apuração de elementos complementares do crédito para aferição de sua certeza e liquidez, tais como sua origem, período de apuração, atualização monetária, etc.”

De outra parte, como o próprio Recorrente consigna em seu recurso, o procedimento de compensação de ofício previsto no artigo 61 da IN SRF nº 1300/2012 é de competência da Autoridade Administrativa, falecendo competência aos órgãos julgadores para pronunciar-se sobre tal tema, devendo o Recorrente pleitear na via própria o direito aos alegados créditos decorrentes de recolhimentos a maior.” (grifamos)

Desse modo, entendo que a existência de saldo negativo de CSLL, por si só, não tem o condão de tornar inexigível o débito de IRPJ no ano-calendário de 2007, uma vez que a compensação não se opera de forma automática, sendo imprescindível a apresentação de DCOMP pela Recorrente, o que não ocorreu.

No que concerne à alegação de vedação imposta pela MP nº 449/2008, é importante destacar que o inciso IX do §3º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, na vigência da referida MP, vedava apenas a compensação de créditos com débitos relativos ao pagamento mensal por estimativa de IRPJ e CSLL:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...)

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

(...)

IX - os débitos relativos ao pagamento mensal por estimativa do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL apurados na forma do art. 2º. (Vide Medida Provisória nº 449, de 2008)

Essa vedação, contudo, **não abrangia a compensação de débitos apurados no ajuste anual, como o IRPJ objeto do presente processo administrativo.** Assim, inexistia impedimento normativo para a apresentação da DCOMP visando à quitação do débito de IRPJ apurado no ajuste anual.

Ademais, registre-se que a vedação do inciso IX do §3º do art. 74, trazida pela MP nº 449/2008, foi suprimida pela Lei nº 11.941/2009, tornando inaplicável tal proibição a partir de 28/05/2009.

Nota-se que após esse período, inclusive, a Recorrente apresentou DCOMP extemporânea para compensar débitos de IRPJ – Estimativa Mensal referentes aos meses de janeiro, fevereiro, março, junho e setembro do ano-calendário de 2007, como demonstram os seguintes exemplos:

- Em janeiro/2007, o IRPJ – Estimativa Mensal, no valor de R\$ 322.202,35, foi parcialmente recolhido por DARF (R\$ 136.039,68 - e-fls. 252), e o saldo remanescente de R\$ 186.162,67, acrescido de multa e juros, foi quitado por de **DCOMP apresentada em 21/07/2009 (e-fls. 248/251):**

MINISTÉRIO DA FAZENDA PEDIDO DE RESTITUIÇÃO, RESSARCIMENTO OU REEMBOLSO E
 SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO

PER/DCOMP 4.2

02.726.752/0001-60

Página 4

DEMONSTRATIVO

CREDITO

CNPJ do Crédito: 02.726.752/0001-60
 Tipo de Crédito: Saldo Negativo de CSLL
 Período de Apuração/Exercício/Ano-Calendário: 2005
 Ação Judicial: NÃO
 Informado em Processo Administrativo Anterior: NÃO
 Informado em PER/DCOMP Anterior: SIM
 Total do Crédito Original Utilizado nesta DCOMP 170.391,85

DÉBITOS COMPENSADOS

CNPJ do Débito: 02.726.752/0001-60
 Grupo de Tributo: IRPJ
 Código da Receita: 2362-01 IRPJ - PJ em geral obrigada ao lucro real/Estimativa mensal
 Período de Apuração/Exercício/Ano-Calendário: Jan. / 2007
 Data de Vencimento: 28/02/2007
 Número do Processo:
 Principal 186.162,67
 Multa 37.232,53
 Juros 50.952,72
 Total 274.347,92
 TOTAL 274.347,92

- O saldo de R\$ 233.739,72, referente ao IRPJ – Estimativa Mensal de **fevereiro**, e o valor total de R\$532.523,70, referente ao IRPJ – Estimativa Mensal de **março**, foram quitados por meio de **DCOMP retificadora apresentada em 30/09/2009 (e-fls. 255/261)**:

| MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL | | PEDIDO DE RESTITUIÇÃO, RESSARCIMENTO OU REEMBOLSO E DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO | |
|--|--|--|--------------|
| | | PER/DCOMP 4.2 | |
| 02.726.752/0001-60 | | Página 7 | |
| DEMONSTRATIVO | | | |
| CRÉDITO | | | |
| CNPJ do Crédito: 02.726.752/0001-60 | | | |
| Tipo de Crédito: Saldo Negativo de CSLL | | | |
| Período de Apuração/Exercício/Ano-Calendário: 2007 | | | |
| Ação Judicial: NÃO | | | |
| Informado em Processo Administrativo Anterior: NÃO | | | |
| Informado em PER/DCOMP Anterior: NÃO | | | |
| Total do Crédito Original Utilizado nesta DCOMP | | | 896.481,71 |
| DÉBITOS COMPENSADOS | | | |
| CNPJ do Débito: 02.726.752/0001-60 | | | |
| Grupo de Tributo: CSLL | | | |
| Código da Receita: 2484-01 CSLL - PJ em geral que apura o IRPJ pelo lucro real/Estimativa mensal | | | |
| Período de Apuração/Exercício/Ano-Calendário: Nov. / 2007 | | | |
| Data de Vencimento: 28/12/2007 | | | |
| Número do Processo: | | | |
| Principal | | | 31.244,47 |
| Multa | | | 6.248,89 |
| Juros | | | 5.645,88 |
| Total | | | 43.139,24 |
| CNPJ do Débito: 02.726.752/0001-60 | | | |
| Grupo de Tributo: IRPJ | | | |
| Código da Receita: 2362-01 IRPJ - PJ em geral obrigada ao lucro real/Estimativa mensal | | | |
| Período de Apuração/Exercício/Ano-Calendário: Mar. / 2007 | | | |
| Data de Vencimento: 30/04/2007 | | | |
| Número do Processo: | | | |
| Principal | | | 532.523,70 |
| Multa | | | 106.504,74 |
| Juros | | | 135.154,52 |
| Total | | | 774.182,96 |
| CNPJ do Débito: 02.726.752/0001-60 | | | |
| Grupo de Tributo: IRPJ | | | |
| Código da Receita: 2362-01 IRPJ - PJ em geral obrigada ao lucro real/Estimativa mensal | | | |
| Período de Apuração/Exercício/Ano-Calendário: Fev. / 2007 | | | |
| Data de Vencimento: 30/03/2007 | | | |
| Número do Processo: | | | |
| Principal | | | 233.739,72 |
| Multa | | | 45.747,94 |
| Juros | | | 61.520,29 |
| Total | | | 342.007,95 |
| TOTAL | | | 1.159.330,15 |

- O mesmo ocorreu no mês de junho/2007, com apresentação de DCOMP extemporânea em 29/09/2007 (e-fls. 324/331):

| MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL | | PEDIDO DE RESTITUIÇÃO, RESSARCIMENTO OU RENOVO E DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO | |
|--|--|---|--|
| PER/DCOMP 4.2 | | | |
| 02.726.752/0001-60 | | Página 8 | |
| DEMONSTRATIVO | | | |
| CRÉDITO | | | |
| CNPJ do Crédito: 02.726.752/0001-60 | | | |
| Tipo de Crédito: Saldo Negativo de IRPJ | | | |
| Período de Apuração/Exercício/Ano-Calendário: 2007 | | | |
| Ação Judicial: NÃO | | | |
| Informado em Processo Administrativo Anterior: NÃO | | | |
| Informado em PER/DCOMP Anterior: NÃO | | | |
| Total do Crédito Original Utilizado nesta DCOMP | | 516.161,72 | |
| DÉBITOS COMPENSADOS | | | |
| CNPJ do Débito: 02.726.752/0001-60 | | | |
| Grupo de Tributo: IRPJ | | | |
| Código da Receita: 2362-01 IRPJ - PJ em geral obrigada ao lucro real/Estimativa mensal | | | |
| Período de Apuração/Exercício/Ano-Calendário: Jun. / 2009 | | | |
| Data de Vencimento: 31/07/2009 | | | |
| Número do Processo: | | | |
| Principal | | 137.036,16 | |
| Multa | | 0,00 | |
| Juros | | 0,00 | |
| Total | | 137.036,16 | |
| CNPJ do Débito: 02.726.752/0001-60 | | | |
| Grupo de Tributo: CSLL | | | |
| Código da Receita: 2484-01 CSLL - PJ em geral que apura o IRPJ pelo lucro real/Estimativa mensal | | | |
| Período de Apuração/Exercício/Ano-Calendário: Jun. / 2009 | | | |
| Data de Vencimento: 31/07/2009 | | | |
| Número do Processo: | | | |
| Principal | | 300.318,11 | |
| Multa | | 0,00 | |
| Juros | | 0,00 | |
| Total | | 300.318,11 | |
| CNPJ do Débito: 02.726.752/0001-60 | | | |
| Grupo de Tributo: IRPJ | | | |
| Código da Receita: 2362-01 IRPJ - PJ em geral obrigada ao lucro real/Estimativa mensal | | | |
| Período de Apuração/Exercício/Ano-Calendário: Jun. / 2007 | | | |
| Data de Vencimento: 31/07/2007 | | | |
| Número do Processo: | | | |
| Principal | | 161.540,03 | |
| Multa | | 32.308,00 | |
| Juros | | 36.298,04 | |
| Total | | 230.146,07 | |
| TOTAL | | 667.500,34 | |

Portanto, não se sustenta a alegação de que a vedação temporária imposta pela MP nº 449/2008 inviabilizou a compensação dos débitos de IRPJ – Estimativa Mensal nos meses de abril, maio, julho, agosto e novembro de 2007. Se a Recorrente realizou a compensação de outros meses após a vigência da Lei nº 11.941/2009, poderia igualmente ter procedido à compensação dos meses abril, maio, julho, agosto, outubro e novembro, antes do início do procedimento fiscal.

Diante do exposto, concluo que a existência de saldo negativo de CSLL, por si só, não torna inexigível o débito de IRPJ, especialmente na ausência de DCOMP válida e considerando que a vedação imposta pela MP nº 449/2008 não se aplica aos débitos apurados no ajuste anual.

II. DA INAPLICABILIDADE DA MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 44, §1º, IV DA LEI Nº 9.430/1996

Revogação da multa isolada pela Lei nº 11.488/1996

Conforme se vê do auto de infração de *e-fls. 145/151*, a fiscalização efetuou o lançamento de ofício da multa isolada, com fulcro no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430/1996, alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, em decorrência da diferença de IRPJ apurado por estimativa no ano-calendário de 2007, relativa aos meses de abril, maio, julho, agosto, outubro e novembro, não recolhido nem declarado em DCTF/PERDCOMP.

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente sustenta que o art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430/1996 foi expressamente revogado pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, o que ensejaria o cancelamento da multa isolada aplicada. Defende, ainda, que a referida revogação, ocorrida com a publicação da Lei nº 11.488/2007 em 15/06/2007, produziria efeitos imediatos, cancelando as multas relativas aos meses subsequentes a essa data. Subsidiariamente, argumenta que, à luz do princípio da retroatividade benigna, a revogação deveria alcançar também os fatos geradores anteriores.

Razão não assiste à Recorrente.

A análise do art. 44 da Lei 9.430/1996, na redação dada pela Lei nº 11.488/2007, revela que a exigência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas não foi revogada, mas apenas reestruturada e ajustada em suas características.

A norma do inciso IV, §1º do art. 44, na redação original da Lei nº 9.430/1996, já estabelecia para a hipótese “falta de pagamento do IRPJ e da CSLL por estimativas mensais”, a incidência da multa isolada, no percentual de 75% à época. Essa mesma previsão foi incorporada na nova redação do art. 44, introduzida pela Lei nº 11.488/2007, sendo deslocada para o inciso II do caput e sua alínea "b".

Portanto, não houve extinção da norma punitiva, mas apenas sua reorganização legislativa e redução de seu percentual. A tabela comparativa abaixo ilustra a evolução normativa:

| <p style="text-align: center;">Lei nº 9.430/1996</p> <p style="text-align: center;"><u>(Redação Original)</u></p> | <p style="text-align: center;">Lei nº 9.430/1996</p> <p style="text-align: center;"><u>(Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)</u></p> |
|--|--|
| <p>Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:</p> <p>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;</p> <p>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.</p> <p>§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:</p> <p>(...)</p> <p>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;</p> | <p>Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:</p> <p>I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;</p> <p>II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:</p> <p>(...)</p> <p>b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.</p> <p>§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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.</p> <p>(...)</p> <p>IV - (revogado);</p> |

Esse entendimento encontra respaldo na jurisprudência administrativa, conforme destacado no Acórdão nº 9101-005.929, de relatoria do i. Ex-Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella:

“(…)

Porém, também há muito firmou-se o entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar a geografia das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.”

Logo, não havendo revogação da norma que sanciona a falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL, não há o que se falar em aplicação retroativa do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430/1996, “em tese” revogado pela Lei nº 11.488/2007, para fins de cancelamento da penalidade.

Nessa linha de raciocínio, também não prospera a tese subsidiária de que a suposta revogação promovida pela Lei nº 11.488/2007, publicada em 15/06/2007, teria efeitos imediatos, ensejando o cancelamento das multas referentes aos meses subsequentes à sua vigência.

À uma, porque não houve revogação da multa isolada, mas apenas uma reestruturação normativa e redução do percentual da penalidade de 75% para 50%, nos termos da fundamentação acima exposta.

À duas, as alterações introduzidas pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007 foram originariamente implementadas pela Medida Provisória nº 351/2007, vigente de 22/01/2007 a 01/06/2007, a qual foi suprimida com a publicação da Lei nº 11.488/2007.

A prevalecer a tese da Recorrente, nos meses de abril e maio caberia a aplicação da multa no percentual de 75% (e não de 50%), o que não ocorreu, tendo a fiscalização aplicado a multa isolada no percentual de 50% em todos os meses, dada a vigência da Medida Provisória nº 351/2007 antes da publicação da Lei nº 11.488/2007.

A esse respeito, oportuno citar o seguinte trecho do Acórdão nº 1301-004.326, de relatoria do i. Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto:

“(…)

No que diz respeito ao argumento de que a base legal do lançamento teria sido revogada, outra sorte não merece o recurso apresentado.

Isso porque o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação que lhe foi dada pela Medida Provisória nº 303, de 29/06/2006, cujo teor foi reproduzido na redação posteriormente dada pela MP nº 351, de 22/01/2007, não revogou a exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, mas tão somente aperfeiçoou a legislação e reduziu o percentual da penalidade para 50%, aliás, como consta ao final do Acórdão nº 9101-003.802 transcrito alhures, aplica-se o art. 106, II, “c” do CTN somente para fins de redução dessa penalidade, ou seja, entendeu-se, portanto, que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas era válida na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (...).”

Diante do exposto, conclui-se que a multa isolada, com fundamento no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, nas redações original e alterada, foi legalmente aplicada. A alegação de revogação da multa isolada não procede, tampouco há elementos que justifiquem o cancelamento ou a retroatividade ampla postulada pela Recorrente.

Inexigibilidade da multa isolada após o encerramento do ano-calendário

Na sequência, a Recorrente alega que a multa isolada não poderia ser exigida no caso em tela, uma vez que os autos de infração de IRPJ e CSLL foram lavrados após o encerramento do ano-calendário de 2007.

Conforme consta do auto de infração, a multa isolada foi aplicada com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/1996, alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, em razão da ausência de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL referentes aos meses de abril, maio, julho, agosto, outubro e novembro de 2007.

Embora o ajuste anual seja o momento final de apuração do tributo efetivamente devido, o regime das estimativas mensais possui natureza jurídica própria, configurando uma obrigação autônoma do contribuinte. Trata-se de um dever acessório destinado a manter o fluxo de caixa da administração pública ao longo do ano-calendário. Assim, o contribuinte está obrigado a antecipar mensalmente parcelas do tributo sobre uma base estimada, caso opte pela apuração anual do Lucro Real.

Essas antecipações, contudo, não possuem natureza jurídica de tributo em si, uma vez que o IRPJ e a CSLL efetivamente devidos serão apurados ao final do ano-calendário por meio do ajuste anual.

Nesse contexto, as multas isolada e de ofício possuem finalidades distintas:

- Multa Isolada: Destina-se a punir o descumprimento do dever de antecipar mensalmente o imposto calculado sobre a base estimada.
- Multa de Ofício: Aplica-se ao não recolhimento do tributo apurado ao final do período de apuração, conforme ajuste anual.

Verificado o descumprimento do dever de antecipar o IRPJ e a CSLL no curso do ano-calendário, o contribuinte estará sujeito ao lançamento do tributo não recolhido por estimativa, acrescido de multa isolada. Entretanto, somente faz sentido a aplicação da multa em sua forma isolada (i.e., desacompanhada da exigência do tributo que a fundamenta) após o encerramento do ano-calendário, quando não se pode mais exigir o tributo por estimativa.

Nesse sentido, a i. Conselheira Lívia de Carli Germano tece lições valiosas no voto condutor do **Acórdão nº 9101-004.106**, as quais adoto como razões de decidir:

“(…)

Quanto ao tema da impossibilidade de se exigir multa isolada após o encerramento do ano-calendário, a tese abraçada pelo acórdão paradigma é a de que, após o término do ano-base, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido e apurado com base no lucro. Dito de outra forma, a multa isolada pela ausência de recolhimentos de estimativa apenas poderia ser aplicada durante o ano-calendário, ou seja, antes do ajuste anual.

Compreendo que não é o caso.

Embora se trate, essencialmente, do mesmo tributo (mesmo fato gerador), as condutas exigidas do contribuinte são distintas: a primeira é o dever de antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a segunda é o dever de pagar este mesmo tributo efetivamente apurado como devido ao final do ano-calendário (ajuste anual).

Uma conduta independe da outra, ou seja, o dever de recolher estimativas pode existir sem que haja tributo devido no ajuste anual, e vice-versa. Além disso, tais

condutas visam a atender bens jurídicos distintos, sendo uma destinada a manter o fluxo de caixa do governo durante o ano e outra dirigida ao recolhimento do tributo efetivamente devido. Daí porque tais condutas podem, sim, e de fato são, penalizadas especificamente, a primeira à razão de 50% do valor devido e a segunda, em regra, à razão de 75%.

De se notar que, ao contrário do que alega a recorrente, **na verdade só faz sentido exigência isolada de multa quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-calendário, caberia à fiscalização exigir o tributo devido (por estimativa) acrescido de multa de ofício e dos respectivos juros moratórios.** Ao estabelecer a cobrança apenas da multa (ou seja, isolada) quando detectada a falta de recolhimento da estimativa mensal, a norma visa exatamente à adequação da exigência tributária à situação fática.

Vale notar que a conclusão acima não contradiz o disposto no enunciado da Súmula CARF 82 (vinculante, conforme Portaria MF 277/2018), que diz:

Súmula CARF 82: Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

A análise dos acórdãos precedentes que orientaram a edição de tal enunciado esclarece que o que não pode ser exigido é apenas o principal da estimativa, visto que este está contido no ajuste apurado ao final do ano-calendário. **Não obstante, a penalidade pelo descumprimento do dever de adiantar a estimativa permanece aplicável -- e, até por isso, é denominada "multa isolada": porque cobrada independentemente da exigibilidade da sua base de cálculo (a estimativa devida).** A título ilustrativo, vale destacar trecho do voto no acórdão 101-96.353, de 17/10/2007:

A ação do Fisco, após o encerramento do ano-calendário, não pode exigir estimativas não recolhidas, uma vez que o valor não pago durante o período-base está contido no saldo apurado no ajuste efetuado por ocasião do balanço.

Na prática, a aplicação da multa isolada desonera a empresa da obrigação de recolher as estimativas que serviram de base para o cálculo da multa. O imposto e a contribuição não recolhidos serão apurados na declaração de ajuste, se devidos.”

Diante do exposto, concluo que a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL após o encerramento do ano-calendário é juridicamente válida, tendo em vista a natureza autônoma e acessória dessa obrigação.

III. DA IMPOSSIBILIDADE DE CONCOMITÂNCIA ENTRE A MULTA ISOLADA E A MULTA DE OFÍCIO

No caso em análise, a fiscalização lavrou dois autos de infração: (1) referente a multa isolada por falta de recolhimento de CSLL apurada por estimativa nos meses de abril, maio, setembro e outubro, no valor de R\$ 956.904,05; e (2) exigindo o recolhimento do IRPJ devido, acrescido de multa de ofício no valor de R\$ 568.720,29, e multa isolada no montante de R\$ 1.867.578,78, aplicada sobre as estimativas não recolhidas nos meses de abril, maio, julho, agosto, outubro e novembro de 2007.

No que concerne à cumulatividade entre a multa isolada e a multa de ofício no auto de infração do IRPJ, alega a Recorrente que *“ao contrário do que tenta fazer entender o acórdão recorrido, a jurisprudência administrativa já se pacificou no sentido de que as multas acima referidas não podem ser aplicadas cumulativamente”*, citando precedentes deste c. CARF.

A (im)possibilidade de concomitância da multa isolada com a multa de ofício é tema que envolve profundas discussões neste c. Tribunal Administrativo sendo, inclusive, objeto da Súmula CARF nº 105, que assim dispõe:

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.

Embora a súmula tenha consolidado o entendimento institucional sobre a impossibilidade de aplicação concomitante dessas multas, a redação que restringe sua aplicação a penalidades *“lançadas com fundamento no art. 44 §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996”* gerou debates quanto à sua aplicabilidade após a alteração promovida pela Lei nº 11.488/2007.

Nesse cenário, a Fazenda Nacional passou a argumentar que a Súmula CARF nº 105 seria aplicável apenas aos fatos anteriores ao ano-calendário de 2007, sob o fundamento de que o art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430/1996 foi revogado pela Lei nº 11.488/2007. Dessa forma, seria possível a coexistência de multas isolada e de ofício nos fatos geradores ocorridos após a mencionada alteração legislativa.

À luz desse entendimento, destaco os seguintes precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

(...)

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE A PARTIR DO ANO-CALENDÁRIO 2007.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas".

A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

(Acórdão nº 9101-006.255, sessão de julgamento de 10/08/2022, Conselheira Relatora Edeli Pereira Bessa)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

IRPJ. CSLL. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF nº 105. ALCANCE.

A Súmula CARF nº 105, que enuncia que 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 apurados no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício, tem aplicação em face de multas lançadas tendo por referência infrações cometidas antes da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007.

Não tem aplicação a Súmula CARF nº 105 se a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

(Acórdão nº 9101-003.350, sessão de julgamento 17/01/2018, Conselheira Relatora Adriana Gomes Rego)

Por outro lado, é expressiva a jurisprudência que se filia ao entendimento de que a alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.488/2007 não modificou a substância da norma sancionatória subjacente. Assim, a essência das disposições que orientaram a edição da Súmula CARF nº 105 permanece aplicável, independentemente da alteração textual. À par desse entendimento, destaco os seguintes precedentes:

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

Data do fato gerador: 31/12/2010

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Apesar de a aplicação da Súmula CARF 105 ser restrita à multa isolada “lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996”, **os argumentos que ensejaram a aprovação da referida súmula são totalmente aplicáveis à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.**

(Acórdão nº 9101-006.900, sessão de julgamento 03/04/2024, Conselheira Relatora Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic)

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

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE. SUMULA CARF 105.

A Lei 11.488/2007, muito embora tenha trazido uma nova redação para o texto do artigo 44 da Lei 9.430/1996, não alterou a norma jurídica subjacente a respeito da aplicação da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas.

A ratio decidendi adotada pelo CARF em seus reiterados julgados proferidos na vigência da redação original do artigo 44 da Lei 9.430/1996, e consolidada na Súmula CARF 105, também não foi afetada pela alteração do texto empreendida pela Lei 11.488/2007.

Assim, as razões de decidir que inspiraram a edição da Súmula CARF 105 hão de ser aplicadas para fatos ocorridos após a edição da Lei 11.488/2007.

(Acórdão nº 9101-005.692, sessão de julgamento 13/05/2021, Conselheira Relatora Livia de Carli Germano)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício.

É certo que o cerne decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela coexistência de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da *consunção* (ou da *absorção*) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

(**Acórdão nº** 9101-005.929, sessão de julgamento 03/12/2021, Conselheiro Relator Caio Cesar Nader Quintella)

Com o devido respeito às posições divergentes, entendo que a multa isolada exigida com base no art. 44, inciso II, alínea 'b', da Lei nº 9.430/1996, alterado pela Lei nº 11.488/2007, não pode ser cumulada com a multa de ofício, devendo prevalecer o princípio da consunção. Explico.

Como exposto ao longo deste voto, a essência da norma sancionatória prevista no inciso IV, §1º, do art. 44 da redação original da Lei nº 9.430/1996 não foi modificada pela Lei nº 11.488/2007. A única alteração significativa foi a redução do percentual da multa isolada, de 75% para 50%.

A redação original já previa que a falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL era hipótese de incidência da multa isolada. Com a Lei nº 11.488/2007, essa previsão foi deslocada para o inciso II, alínea 'b', do art. 44, mas sem alterar a substância da norma punitiva, que continua sendo a penalização pela falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

É dizer, ainda que o art. 44 da Lei nº 9.430/1996, na redação dada pela Lei nº 11.488/2007, tenha introduzido alterações, tanto no percentual da multa isolada quanto na sua base de cálculo (antes apurada com base no valor devido no ajuste anual, atualmente apurada com base no valor das estimativas não recolhidas), a norma sancionatória não afastou a penalização cumulativa sobre o mesmo ilícito tributário, qual seja, o inadimplemento do IRPJ e CSLL. Essa penalização cumulativa é precisamente o fato que o princípio da consunção visa coibir.

Nessa perspectiva, considerando que o princípio da consunção ou absorção foi o principal fundamento para a criação da Súmula CARF nº 105, e não havendo qualquer modificação legislativa que elimine a dupla penalização sobre o mesmo ilícito tributário, concluo que o raciocínio adotado na súmula continua plenamente aplicável ao art. 44, inciso II, alínea 'b', da Lei nº 9.430/1996, na redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

Essa questão foi analisada de forma clara e irretocável pelo ilustre Ex-Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, no voto vencedor do **Acórdão nº 9101-005.695**, cuja fundamentação considero plenamente aplicável ao presente caso. Confira-se o excerto:

“(…)

O tema da aplicação cumulada das multas isoladas e de ofício vem sendo largamente discutido no âmbito do contencioso administrativo tributário federal há décadas, sendo, inclusive, objeto da Súmula CARF nº 105, verbete este que exprime a posição institucionalmente pacificada sobre a matéria. Confira-se o teor do entendimento sumulado:

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.

Ocorre que, entende o I. Relator que a Súmula CARF nº 105 aplicar-se-ia apenas aos fatos jurídicos ocorridos antes do ano-calendário de 2007, em face de alteração legislativa promovida àquele tempo no art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 11.488/2007, que acabou revogando o inciso IV do seu §1º, expressamente mencionado na redação da referida súmula.

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar a geografia das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar

algumas de suas características, como, por exemplo, a percentagem da multa isolada e afastar sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e deslocou o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da aplicação de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF nº 105):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 2002 NULIDADE DA DECISÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

INOCORRÊNCIA.

A garantia constitucional de ampla defesa, no processo administrativo fiscal, está assegurada pelo direito de o contribuinte ter vista dos autos, apresentar impugnação, interpor recursos administrativos, apresentar todas as provas admitidas em direito e solicitar diligência ou perícia. Não caracteriza cerceamento do direito de defesa o indeferimento de perícia, eis que a sua realização é providência determinada em função do juízo formulado pela autoridade julgadora, ex vi do disposto no art. 18, do Decreto 70.235, de 1972.

OMISSÃO DE RECEITAS. NOTAS FISCAIS DE SAÍDA E CUPONS FISCAIS.

AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO.

Não comprovado que as notas fiscais de saída e cupons fiscais correspondem a uma mesma operação, resta configurada a omissão de receitas.

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

(destacamos)

Como se observa, o efetivo cerne decisório foi a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário.

Ao passo que as estimativas representam um simples *adiantamento* de tributo que tem seu *fato gerador* ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa *antecipação* mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto de penalização com a multa de ofício de 75%.

E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular *dano* ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o *princípio da absorção* ou da *consunção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmitd em sua obra³.

Frise-se que, *per si*, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva *cumulação*, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada consequência, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Registre-se que o reconhecimento de situação *antijurídica* não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do

³ Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462.

corolário da *consunção*, para fazer cessar o *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, aplicadas em cumulação com a multa de ofício - independentemente do ano-calendário dos *fato geradores* colhidos no lançamento de ofício.”

(grifos e destaques no original)

Com base no exposto, o racional que deu ensejo à Súmula CARF nº 105 deve implicar na mesma conclusão quando se tratar de exigência concomitante da multa isolada com a multa de ofício, após a alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.488/2007.

Logo, deve ser reconhecida a impossibilidade de exigência concomitante da multa isolada com a multa de ofício, exigida nos termos do art. 44, inciso II, alínea ‘b’ da Lei nº 9.430/1996, na redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, devendo a penalidade mais grave (multa de ofício) absorver a mais branda (multa isolada), em razão do princípio da *consunção*.

Portanto, dou parcial provimento ao recurso da Recorrente para cancelar a multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ – Estimativa Mensal, exigida com base no art. 44, inciso II, alínea ‘b’ da Lei nº 9.430/1996, mantendo-se a multa de ofício.

IV. ERRO NA BASE DE CÁLCULO DA MULTA ISOLADA

Por fim, a Recorrente alega que a base de cálculo da multa isolada utilizada pela fiscalização está equivocada, insistindo na tese de que sendo a multa aplicada com base no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430/1996 (o que não ocorreu de fato), deveria incidir sobre o montante efetivamente devido pelo contribuinte a título de IRPJ e CSLL apurados pela fiscalização.

Nesse cenário, alega que a multa isolada referente ao IRPJ deveria ser reduzida para R\$ 379.146,86, enquanto a multa isolada referente à CSLL deveria ser reduzida à zero.

A alegação foi julgada improcedente pelo v. acórdão recorrido, nos seguintes termos:

“(…)

A base de cálculo utilizada no lançamento das multas isoladas exigidas foi aquela expressamente prevista na legislação (artigo 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007), ou seja, os valores das estimativas mensais de IRPJ e de CSLL que deixaram de ser recolhidas.

Resta evidente, portanto, que são totalmente improcedentes as alegações de que teriam sido utilizadas bases de cálculo indevidas no lançamento das multas isoladas.”

Conforme consta do auto de infração, a base de cálculo da multa isolada foi constituída pelo montante das estimativas mensais de IRPJ (e-fls. 147) e CSLL (e-fls. 140) não recolhidas durante o ano-calendário de 2007.

No tocante à multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, a análise dessa alegação resta prejudicada, considerando que tal exigência foi cancelada por esta relatora.

Passando à análise da multa isolada aplicada por falta de recolhimento de estimativas mensais de CSLL, destaco que, considerando a vigência da Lei nº 11.488/2007 à época dos fatos geradores, não procede a alegação da Recorrente quanto à suposta impropriedade na base de cálculo utilizada.

A multa isolada foi corretamente aplicada sobre o valor das estimativas mensais que deixaram de ser recolhidas, conforme previsto no art. 44, inciso II, alínea ‘b’, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, cujo teor transcrevo:

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

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

(…)

*b) **na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado**, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.*

(grifos e destaques nossos)

Portanto, a legislação vigente à época dos fatos estabelecia de forma clara e objetiva que a multa isolada deveria incidir sobre o valor das estimativas mensais não recolhidas, independentemente de eventual apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa.

Diante do exposto, **nego provimento ao Recurso Voluntário**, mantendo a exigência da multa isolada referente à CSLL conforme constituída.

| CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por dar **parcial provimento ao Recurso Voluntário**, para cancelar a multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ – Estimativa Mensal, exigida com base no art. 44, inciso II, alínea 'b' da Lei nº 9.430/1996, na redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Assinado Digitalmente

Eduarda Lacerda Kanieski

VOTO VENCEDOR

Luiz Eduardo de Oliveira Santos, redator designado

I - INTRODUÇÃO

Em que pesem a clareza e a objetividade do excelente e detalhado voto da Ilustre Relatora, peço vênia para dela discordar, nos termos do presente voto.

Trata-se da discussão acerca da possibilidade de cumulação (a) da multa isolada, por falta de recolhimento das antecipações mensais de IRPJ – Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica, na sistemática do Lucro Real Anual, (b) com a multa de ofício, ao final do período de apuração, por falta de recolhimento do tributo devido, no ano-calendário 2007. Subsidiariamente, também se discute o critério de apuração da base de cálculo da referida multa isolada.

A ilustre conselheira entendeu aplicável, *mutatis mutandis*, o disposto na Súmula CARF nº 105, também aos anos-calendário a partir de 2007, concluindo pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas. Consequentemente, julgou prejudicada a análise da base de cálculo da multa isolada.

Entendo de forma diferente, nos termos a seguir apresentados. Para organização do presente voto, analisarei cada um dos dois assuntos em separado, a seguir.

II - POSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO DAS MULTAS ISOLADA E DE OFÍCIO

Este é um assunto há muito discutido no CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Como razões de decidir, utilizo os fundamentos esposados no voto vencedor do acórdão 9303-011.689, de minha lavra, na Sessão de 16 de agosto de 2021, época em que compunha o colegiado da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Saliento que, naquele voto, discutiu-se caso totalmente análogo ao que se discute no presente processo, ou seja, a possibilidade de aplicação concomitante de multa isolada com multa de ofício a partir do ano-calendário 2007.

A seguir, encontram-se reproduzidos a ementa e o voto vencedor do referido acórdão.

(a) Ementa

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. ANOS CALENDÁRIO A PARTIR DE 2007. POSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA CARF Nº 105 E DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

A partir do ano-calendário de 2007, é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício. Em função da alteração normativa ocorrida, resta inaplicável ao fato a Súmula CARF nº 105.

A multa isolada por falta de recolhimento da antecipação mensal por estimativa tem, como bem jurídico protegido, a tempestividade do recolhimento mensal, para fazer frente à execução do orçamento público. Já, a multa de ofício, ao final do período de apuração, tem como bem protegido o recolhimento do crédito tributário devido. Assim, não há que se falar em dupla penalização ou aplicação subsidiária do princípio da consunção.

(b) Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Em que pese a bem fundamentada decisão e a clareza dos fundamentos esposados pela ilustre conselheira relatora em seu voto, peço vênias para dela discordar quanto ao entendimento da matéria “concomitância entre a multa isolada e a multa de ofício, em anos-calendário a partir de 2007”.

Saliento que, no caso, os períodos em discussão são posteriores à alteração normativa ocorrida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e, portanto, não estão alcançados pela Súmula CARF nº 105.

Pois bem, a Sra. Relatora entendeu aplicável ao caso, por analogia, os mesmos fundamentos pelos quais a Súmula CARF nº 105 havia sido aprovada, quais sejam, a impossibilidade de dupla penalização e a aplicação do princípio da consunção das penas.

Respeitosamente, penso de maneira divergente, conforme passo a fundamentar.

A multa isolada por falta de recolhimento da antecipação mensal por estimativa tem, como bem jurídico protegido, a tempestividade do recolhimento mensal, para fazer frente à execução do orçamento público. Já, a multa de ofício, ao final do período de apuração, tem como bem protegido o recolhimento do crédito tributário devido.

Repara-se que, havendo dois bens jurídicos diferentes, protegidos por essas multas, não há que se falar em dupla penalização ou aplicação subsidiária do princípio da consunção. A redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, até

poderia dar ensejo à interpretação de impossibilidade de cumulação dessas multas, contudo, com a alteração normativa, aplicável a partir do ano-calendário de 2007, essa questão ficou superada.

Portanto, não identifica-se qualquer óbice à convivência das duas multas.

Nesse sentido, cito os acórdãos 9303-010.932, 9303-010.833 e 9101-003.903. A seguir, para fins de ilustração, encontra-se reproduzida a ementa do primeiro acórdão citado.

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

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS.
CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa nº ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

Conforme se verifica, ao caso em tela são totalmente aplicáveis os fundamentos acima e, portanto, é de se manter a exigência da multa isolada em litígio.

III - BASE DE CÁLCULO DA MULTA ISOLADA

Uma vez definida a exigibilidade da multa isolada, resta necessário enfrentar a questão da determinação de sua base de cálculo.

Pois bem, a recorrente alega que a multa isolada deveria, no máximo, ter incidido sobre o IRPJ e a CSLL apurados ao final do ano-calendário, uma vez que estes é que refletem os montantes de tributos efetivamente devidos pelo contribuinte. Contudo, o que se verifica é que a base de cálculo utilizada no lançamento das multas isoladas exigidas foi aquela expressamente prevista na legislação, ou seja, os valores das estimativas mensais que deixaram de ser recolhidas.

Entendo, portanto, ser improcedente a alegação de que teriam sido utilizadas bases de cálculo indevidas no lançamento das multas isoladas.

Dessa forma, é de se manter o valor da base de cálculo considerado no lançamento.

IV - CONCLUSÃO

Em vista do exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luiz Eduardo de Oliveira Santos