



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10340.720328/2020-09
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1101-001.306 – 1ª Seção de Julgamento / 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 15 de maio de 2024
Recorrente BMW DO BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006

PROGRAMA INOVAR-AUTO. CREDITO PRESUMIDO DE IPI. INSUMOS ESTRATÉGICOS E FERRAMENTARIA. EXCLUSÃO DO LUCRO LÍQUIDO. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do Programa Inovar-Auto, é permitida a exclusão de valores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando comprovadamente fazem parte dessas bases de cálculo, ou seja, a receita vinculada ao crédito presumido de IPI apurado com base nos dispêndios relativos aos incisos III a VII do caput do art. 12 do Decreto nº 7.819/2012. No caso de não reconhecimento contábil de receita vinculada à utilização do crédito presumido de IPI apurado com base nos dispêndios relativos aos incisos I e II do referido Decreto, a exclusão da base de cálculo daqueles tributos é indevida.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. SÚMULAS CARF Nº 105 E 178. ALCANCE.

O enunciado da Súmula Carf nº 105 no sentido de 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 apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício” alcança somente fatos geradores anteriores à Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007.

Nos termos da Súmula CARF nº 178, “A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996”.

CSLL. REFLEXO.

O valor apurado que ensejou o lançamento do IRPJ (exclusão indevida) deve ser considerado como base de cálculo para lançamento da CSLL em razão de tratar-se de exigência reflexa que têm por base os mesmos fatos e elementos probatórios.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: i) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso do contribuinte em relação ao crédito tributário apurado e a redução dos saldos de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL decorrentes da glosa de exclusões atribuídas à utilização dos créditos presumidos de IPI previsto no Programa Inovar-Auto; ii) por voto de qualidade, manter a multa isolada em razão da falta de pagamento das estimativas mensais, vencidos os Conselheiros Jeferson Teodorovicz, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho que afastaram a referida multa. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

Relatório

BMW DO BRASIL LTDA., já qualificada nos autos, interpôs recurso voluntário contra acórdão proferido pela da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) no Rio de Janeiro (RJ), em 08 de junho de 2021 que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação.

2. Trata-se de autos de infração para cobrança de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), referentes ao ano-calendário 2015, 2016 e 2017, no montante total de R\$12.360.978,74 incluídos principal, juros de mora, multa de ofício de 75% e multa isolada (estimativa IRPJ/CSLL). Houve ainda redução de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, conforme elencado a seguir:

a) Redução do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativo da CSLL, no valor de R\$ 412.151.234,57, relativo ao ano-calendário de 2015.

b) Constituição de crédito tributário de IRPJ e CSLL, com multa de ofício e juros de mora, relativo aos ano-calendário de 2016, nos seguintes valores:

IRPJ	CSLL
R\$ 3.218.728,85	R\$ 1.167.382,38

c) Redução de prejuízo fiscal e da base de cálculo da CSLL, no valor de R\$ 379.593.221,81, relativo ao ano-calendário de 2017.

d) Constituição de multa isolada em razão da falta de pagamento das estimativas mensais, nos seguintes valores:

Período	Multa Isolada IRPJ	Multa Isolada CSLL
31/01/2015	R\$ 1.062.347,37	R\$ 382.477,75
31/10/2016	R\$ 745.236,99	R\$ 271.885,32
31/12/2016	R\$ 864.127,44	R\$ 311.805,88

3. O crédito tributário apurado e a redução dos saldos de prejuízo fiscal e da base de

cálculo negativa da CSLL decorreram da glosa de exclusões atribuídas à utilização dos créditos presumidos de IPI previsto no Programa Inovar-Auto. Nos anos-calendário 2015, 2016 e 2017, o crédito presumido utilizado pela fiscalizada totalizou R\$1,114 bilhão. Segundo a autoridade fiscal as exclusões são indevidas porque não houve reconhecimento contábil de receita vinculada à utilização do crédito presumido de IPI. Leia-se:

Glosa de exclusões atribuídas a crédito presumido previsto no Programa Inovar-Auto, especificamente o apurado com base nos dispêndios relativos a insumos estratégicos e ferramentaria, o qual foi utilizado para o pagamento do IPI devido na saída de veículos (Decreto n.º 7.819/2012, art. 12, incisos I e II do caput e § 3º, e art. 14).

As exclusões são indevidas porque não houve reconhecimento contábil de receita vinculada à utilização do crédito presumido de IPI apurado com base nos dispêndios relativos a insumos estratégicos e ferramentaria.

Quando a legislação do Programa Inovar-Auto afirma que os créditos presumidos de IPI não são computados para fins de apuração do IRPJ e da CSLL (art. 41, § 7º, da Lei n.º 12.715/2012; e art. 31 do Decreto n.º 7.819/2012), quer-se alcançar a neutralidade do benefício em relação aos tributos incidentes sobre o lucro. Ou seja, **nas situações em que são contabilizadas receitas de subvenção, é cabível a exclusão. Do contrário, não há ajuste a ser computado na apuração do lucro real. [da CSLL]**

4. Em impugnação, a recorrente requereu, em síntese, improcedência integral dos autos de infração sob alegação de que as exclusões dos valores equivalentes ao crédito presumido de IPI previstos no artigo 41, incisos IV e V, da Lei n.º 12.715/12, estão de acordo com o previsto no §7º, inciso II, deste mesmo dispositivo. Subsidiariamente, requereu o cancelamento das multas aplicadas, nos termos do art. 112, inciso II, do CTN; cancelamento das multas isoladas pela falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL; alegou ainda consunção.

5. A Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

PROGRAMA INOVAR-AUTO. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. INSUMOS ESTRATÉGICOS E FERRAMENTARIA. EXCLUSÃO DO LUCRO LÍQUIDO. IMPOSSIBILIDADE.

Só tem cabimento a exclusão de valores quando comprovadamente fazem parte da base de cálculo. Se não houve reconhecimento contábil de receita vinculada à utilização do crédito presumido de IPI apurado com base nos dispêndios relativos a insumos estratégicos e ferramentaria, a sua exclusão do lucro líquido implica redução da base de cálculo do IRPJ, sem previsão legal.

Quando a legislação do Programa Inovar-Auto afirma que os créditos presumidos de IPI não são computados para fins de apuração do IRPJ e da CSLL (art. 41, § 7º, da Lei n.º 12.715/2012; e art. 31 do Decreto n.º 7.819/2012), quer-se alcançar a neutralidade do benefício em relação aos tributos incidentes sobre o lucro. Ou seja, nas situações em que são contabilizadas receitas de subvenção, é cabível a exclusão. Do contrário, não há ajuste a ser computado na apuração do lucro real.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

PROGRAMA INOVAR-AUTO. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. INSUMOS ESTRATÉGICOS E FERRAMENTARIA. EXCLUSÃO DO LUCRO LÍQUIDO. IMPOSSIBILIDADE.

Só tem cabimento a exclusão de valores quando comprovadamente fazem parte da base de cálculo. Se não houve reconhecimento contábil de receita vinculada à utilização do crédito presumido de IPI apurado com base nos dispêndios relativos a insumos estratégicos e ferramentaria, a sua exclusão do lucro líquido implica redução da base de cálculo da CSLL, sem previsão legal.

Quando a legislação do Programa Inovar-Auto afirma que os créditos presumidos de IPI não são computados para fins de apuração do IRPJ e da CSLL (art. 41, § 7º, da Lei nº 12.715/2012; e art. 31 do Decreto nº 7.819/2012), quer-se alcançar a neutralidade do benefício em relação aos tributos incidentes sobre o lucro. Ou seja, nas situações em que são contabilizadas receitas de subvenção, é cabível a exclusão. Do contrário, não há ajuste a ser computado na apuração do lucro real.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CABIMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO INCIDENTE SOBRE O TRIBUTO APURADO COM BASE NO LUCRO REAL ANUAL.

Nos casos de lançamento de ofício, é aplicável a multa de 50%, isoladamente, sobre o valor de estimativa mensal que deixou de ser recolhido, mesmo após o encerramento do exercício, e ainda que seja apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa para a CSLL no ano-calendário correspondente.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL. COBRANÇA CONCOMITANTE COM MULTA DE OFÍCIO.

Não há impedimento legal para a incidência da multa isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, concomitantemente com a multa de ofício em razão da falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

LINDB. LANÇAMENTO FISCAL. INAPLICABILIDADE.

O artigo 24 da LINDB dirige-se à revisão de ato, processo ou norma emanados da Administração, bem como de contrato ou ajuste entabulados entre a Administração e o particular, não se aplicando ao lançamento fiscal, já que este não se ocupa da revisão de atos administrativos e não declara a invalidade de ato ou de situação plenamente constituída. A edição de normas gerais em matéria tributária é matéria reservada à lei complementar.

ARTIGO 112 DO CTN. LEI PUNITIVA. INTERPRETAÇÃO MAIS BENÉFICA. INAPLICABILIDADE.

A interpretação mais favorável ao contribuinte tem aplicação quando se tratar de lei tributária que define infrações, e não no caso de instituição de benefício fiscal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

6. Cientificado da decisão de primeira instância em 09/06/21, o contribuinte interpôs recurso voluntário em 07/07/2021 e aduz as alegações a seguir, as quais serão analisadas em detalhe no voto (e-fls. 13701 e seg.).

i) os autos de infração devem ser cancelados, na medida em que as exclusões dos valores equivalentes ao crédito presumido de IPI previstos no artigo 41, incisos IV e V, da Lei nº 12.715/12, obedecem ao previsto no §7º, inciso II, deste mesmo dispositivo;

ii) subsidiariamente, devem ser canceladas as multas aplicadas, nos termos do art. 24 da LINDB e do art. 112, inciso II, do CTN, que impede a sanção do contribuinte, nos casos em que há dúvidas sobre sua aplicação;

iii) alternativamente, devem ser canceladas as multas isoladas aplicadas pela falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL, haja vista que:

a) em 2015, a recorrente apurou prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL, razão pela qual não há que se falar em falta de recolhimento de estimativas destes tributos em janeiro/2015;

b) em outubro/2016 e dezembro/2016 elas foram aplicadas em conjunto com a penalidade prevista no artigo 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96, de modo que devem ser absorvidas pela de ofício, pelo princípio da consunção;

iv) por fim requer, a procedência integral do recurso voluntário e a reforma do acórdão recorrido.

7. É o relatório.

Voto

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Relator.

8. O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

9. Trata-se de lançamentos decorrentes de glosas de exclusões do lucro real e da base de cálculo da CSLL referentes a crédito presumido de IPI previsto no Programa Inovar-Auto, que totalizaram R\$ 1,114 bilhão nos anos-calendário de 2015 a 2017. Segundo a autoridade fiscal as exclusões são indevidas porque não houve reconhecimento contábil de receita vinculada à utilização do crédito presumido de IPI

Crédito presumido de IPI

10. A recorrente aduz inicialmente que a decisão recorrida manteve a autuação “*com base em equivocada premissa, de que os incentivos de IPI seriam repassados ao adquirente*”, logo, “*carece de fundamento fático*”.

11. Com base na exposição de motivos da MP n.º 562/2012 (*sic* - 563/2012), que deu origem à Lei n.º 12.715/2012, em estudo elaborado pelo Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços (MDIC) defende que objetivo do Inovar-Auto foi incentivar as indústrias automotivas a investirem no desenvolvimento de seus parques industriais, e não o consumo.

12. Invoca doutrina de Carlos Maximiliano para destacar o aspecto finalístico do incentivo fiscal; observa que interpretação literal sobre isenções tributárias prevista no art. 111 do CTN “*não pode impedir o aplicador do direito de perseverar na busca do aspecto teleológico da norma*”. Cita decisões do STJ para corroborar tal posicionamento.

13. Após discorrer sobre a Lei nº 12.715/12 e o Decreto nº 7.819/12 e alegar que autuação e a decisão recorrida pautaram-se na premissa equivocada de que o crédito presumido do IPI seria uma redução de alíquota, defende que *“a Lei nº 12.715/2012 não criou qualquer distinção entre os diversos tipos de créditos presumidos de IPI por ela instituídos”*.

14. Nessa linha de pensamento, aduz que *“se o legislador tomou o cuidado de criar benefícios distintos segregados entre créditos presumidos, redução de alíquota e suspensões do imposto, ao Poder Executivo e ao aplicador de tais normas não cabe alterar, ampliar ou restringir tais conceitos jurídicos.”* Em complemento, cita que *“a própria Receita Federal do Brasil, no primeiro volume da Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros, reconhece a vedação aos regulamentos editados pelo Poder Executivo em extrapolar os limites previstos em lei”*.

15. Observa que o Decreto nº 7.819/12 pode alterar a forma de apropriação do crédito presumido previsto nos art. 41, IV e V, da Lei nº 12.715/2012, *“contudo, não tem competência nem legitimidade para alterar sua natureza jurídica”*.

16. Sustenta que *“se os créditos presumidos de IPI em questão não devem ser computados para fins de apuração do IRPJ/CSLL, nos termos da regra contida no §7º do já citado artigo 41, da Lei nº 12.715/2012, fica evidente a intenção do legislador de não onerar o beneficiário [...] com a incidência destes tributos sobre este incentivo fiscal”*. Afinal, a *“Lei nº 12.715/2012 exclui das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL o valor correspondente a todos os créditos presumidos de IPI sem qualquer diferenciação entre eles”*.

17. Cita decisões do STJ, no sentido de não ser possível que os créditos presumidos de IPI sejam tributados pelo IRPJ e CSLL.

18. Aduz que, em razão de imposições da Lei Ferrari, estabelece um valor total fixo a ser pago pelas concessionárias pela aquisição de veículos automotores, independentemente da localização destes distribuidores ou de eventuais incentivos fiscais, de modo a manter a “uniformidade” no preço de venda de tais mercadorias para toda sua rede de distribuição. Nessa linha defende que:

A maneira de utilização do crédito (escrituralmente ou diretamente contra o IPI destacado) não pode impedir que se faça a exclusão de tais valores para fins de IRPJ e CSLL, exclusão admitida pelo art. 41, §7º, da Lei nº 12.715/12 e art. 31 do Decreto nº 7.819/12;

[..] em razão do método de formação de preço adotado com base na Lei Ferrari e a fim de usufruir do benefício ao invés de repassá-lo ao adquirente como se redução de alíquota fosse, viu-se obrigada a ajustar o preço unitário do veículo.

19. Em resumo, a recorrente defende o direito à exclusão do valor relativo aos créditos presumidos de IPI da base de cálculo do IRPJ/CSLL, ainda que tais créditos tenham sido lançados diretamente contra o IPI destacado na nota fiscal, posto que a natureza do incentivo é a mesma, independentemente de ter sido registrado na sua escrita fiscal ou deduzido diretamente do valor do IPI destacado na nota fiscal.

20. Vejamos a legislação sobre o tema.

21. A Lei n.º 12.715/2012 instituiu o Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores (Inovar-Auto) e delegou ao Poder Executivo - Decreto n.º 7.819/2012 - a competência para estabelecer termos, limites e condições tanto para a habilitação ao Inovar-Auto quanto para a utilização do crédito presumido de IPI. O objetivo do Inovar-Auto, que vigeu de 2013 a 2017, era apoiar o desenvolvimento tecnológico, a inovação, a segurança, a proteção ao meio ambiente, a eficiência energética e a qualidade dos automóveis, caminhões, ônibus e autopeças.

Lei n.º 12.715/2012

Art. 40. **Fica criado o Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores - INOVAR-AUTO** com objetivo de apoiar o desenvolvimento tecnológico, a inovação, a segurança, a proteção ao meio ambiente, a eficiência energética e a qualidade dos automóveis, caminhões, ônibus e autopeças. Produção de efeito (Regulamento)

§ 1º O Inovar-Auto aplicar-se-á até 31 de dezembro de 2017, data em que todas as habilitações vigentes serão consideradas canceladas e cessarão seus efeitos, exceto quanto ao cumprimento dos compromissos assumidos.

[...]

§ 9º O Poder Executivo estabelecerá termos, limites e condições para a habilitação ao Inovar-Auto.

Art. 41. As empresas habilitadas ao Inovar-Auto poderão apurar crédito presumido de IPI, com base nos dispêndios realizados no País em cada mês-calendário com: (Produção de efeito) (Regulamento)

[...]

§ 5º O Poder Executivo estabelecerá termos, limites e condições para a utilização do crédito presumido de IPI de que trata este artigo.

[...]

§ 7º Os créditos presumidos de IPI de que trata este artigo:

I - não estão sujeitos a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins; e

II - não devem ser computados para fins de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

22. O Programa previa três modalidades: (i) fabricante; (ii) importador; e (iii) projeto de investimento. Os benefícios tributários consistiam em crédito presumido de IPI na fabricação e na importação de automóveis, bem como na redução da alíquota ou suspensão do IPI na importação de veículos.

Conforme Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 31-56), a BMW do Brasil habilitou-se inicialmente na modalidade projeto de investimento e, em **outubro/2014**, com o início da produção na unidade de Araquari/SC, habilitou-se na modalidade fabricante e obteve o direito de utilizar crédito presumido de IPI, conforme previsto no Decreto n.º 7.819/2012. Veja-se:

Decreto n.º 7.819/2012

Art. 11. As empresas habilitadas ao INOVAR-AUTO farão jus a crédito presumido do IPI, nos termos deste Decreto.

Parágrafo único. O crédito presumido de que trata o **caput** poderá ser apurado desde a habilitação ao Programa.

Da Apuração

Art. 12. **O crédito presumido do IPI poderá ser apurado com base nos dispêndios realizados em cada mês-calendário relativos a:**

I - insumos estratégicos;

II - ferramentaria;

III - pesquisa;

IV - desenvolvimento tecnológico;

V - inovação tecnológica;

VI - recolhimentos ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT, na forma da legislação específica;

VII - capacitação de fornecedores; e

VIII - engenharia e tecnologia industrial básica.

[...]

§ 3º **O crédito presumido relativo aos incisos I e II do caput será apurado com base na multiplicação dos valores dos dispêndios realizados, para aquisição de insumos e ferramentaria, pelo fator de que trata o § 5º**, nos termos e condições estabelecidos em ato do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, inclusive na hipótese de produção pela própria empresa habilitada.

[...]

Da Utilização

Art. 14. O crédito presumido relativo aos incisos I e II do caput do art. 12 poderá ser utilizado, em cada operação realizada a partir de 1º de janeiro de 2013, para pagamento do IPI devido na saída dos produtos **classificados nos códigos da TIPI relacionados no Anexo I:**

I - fabricados pelos estabelecimentos da empresa habilitada na hipótese do inciso I do caput do art. 2º ; ou (Redação dada pelo Decreto nº 8.015, de 2013)

II - comercializados pela empresa habilitada, na hipótese do inciso II do **caput** do art. 2º.

§ 1º **O valor do crédito presumido a ser utilizado para o pagamento de que trata o caput fica limitado ao valor correspondente ao que resultaria da aplicação de trinta por cento sobre a base de cálculo prevista na legislação do IPI.**

§ 2º **Ao final de cada mês-calendário, o valor do crédito presumido que restar da utilização conforme o disposto no § 1º poderá ser utilizado para pagamento do IPI referente aos veículos importados pela empresa, observado o seguinte:** (Redação dada pelo Decreto nº 8.015, de 2013)

I - o valor do crédito presumido a ser utilizado fica limitado ao valor correspondente ao que resultaria da aplicação de trinta por cento sobre a base de cálculo prevista na legislação do IPI; e (Vide Decreto nº 8.015, de 2013)

II - a utilização estará limitada a quatro mil e oitocentos veículos por ano-calendário.

§ 3º O valor do crédito presumido que não puder ser utilizado em função dos limites estabelecidos neste artigo poderá ser utilizado nos meses subsequentes, observada a data-limite de 31 de dezembro de 2017.

§ 4º Fica vedada a escrituração do crédito presumido de que trata este artigo no Livro Registro de Apuração do IPI.

§ 5º O disposto no § 2º não se aplica aos veículos importados classificados nos códigos constantes do Anexo VI. (Redação dada pelo Decreto nº 8.015, de 2013)

§ 6º O disposto no § 2º não se aplica ao crédito presumido relativo às aquisições de insumos estratégicos e de ferramentaria destinados à fabricação de veículos classificados nos códigos constantes do Anexo VI. (Incluído pelo Decreto nº 8.015, de 2013)

§ 7º Relativamente à importação de automóveis e comerciais leves, não se aplica o disposto no § 6º ao crédito presumido apurado pela empresa que tenha novo projeto de investimento para a produção, no País, de veículos classificados nos códigos TIPI relacionados no Anexo I. (Incluído pelo Decreto nº 8.015, de 2013)

§ 8º Em relação a produtos fabricados por encomenda de empresa habilitada ao Inovar-Auto nos termos dos incisos I ou III do **caput** do art. 2º, a empresa fabricante não poderá abater do correspondente IPI devido na saída do seu estabelecimento créditos presumidos relativos às aquisições de insumos estratégicos e ferramentaria. (Redação dada pelo Decreto nº 8.544, de 2015)

23. Nos termos do Decreto nº 7819/2012, a BMW obteve autorização para apurar créditos presumidos do IPI com base nos dispêndios relativos a insumos estratégicos e ferramentaria (art. 12, I e II e §3º) os quais poderiam ser empregados, em cada operação, para o pagamento do IPI devido na saída de veículos (fabricados no Brasil ou importados), observado o limite de valor correspondente ao que resultaria da aplicação de 30% sobre a base de cálculo prevista na legislação do imposto (art. 14, I, §2º).

24. Note-se que é vedada a escrituração no Livro Registro de Apuração do IPI do crédito presumido relativo aos incisos I e II do **caput** do art. 12 (art. 14, §4º), pois de acordo com o art. 17, §1º do Decreto, o crédito presumido do IPI deveria ser utilizado para pagamento do valor do IPI devido na saída dos produtos. Assim, o valor do IPI destacado na nota fiscal deveria ser o resultado da diferença entre o valor do imposto calculado com base na legislação geral do IPI e o valor do crédito presumido do IPI:

Art. 17. **O crédito presumido do IPI, apurado de conformidade com o disposto nos incisos I e II do caput do art. 12** e no art. 13, **deverá ser utilizado para pagamento do valor do IPI devido na saída dos produtos** classificados nos códigos da TIPI relacionados no Anexo I do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial da empresa habilitada.

§ 1º O valor constante do campo de destaque na Nota Fiscal deverá ser o resultado da diferença entre o valor do imposto calculado com base na legislação geral do IPI e o valor do crédito presumido do IPI relativo aos incisos I e II do caput do art. 12 e ao art. 13.

§ 2º Deverá constar do Campo Informações Complementares da Nota Fiscal a expressão “crédito presumido utilizado nos termos do Decreto nº 7.819, de 3 de outubro de 2012.”

25. Conforme observa a autoridade fiscal, ao determinar que o valor constante do campo de destaque na nota fiscal fosse o resultado da diferença entre o valor do imposto calculado com base na legislação geral do IPI e o valor do crédito presumido (limitado a 30% conforme inciso I do § 2º do artigo 12), o Regulamento do Inovar-Auto obrigava o repasse do benefício fiscal ao adquirente do veículo. Veja o exemplo citado pela fiscalização:

Hipoteticamente: venda de um veículo de valor \$ 100, com a alíquota do IPI de 40% e crédito presumido de \$30 (equivalente a 30% da base de cálculo do IPI). A empresa

habilitada no Programa deveria emitir a nota fiscal pelo valor total de \$ 110 (ou seja, considerando um "IPI líquido" de \$10) e o adquirente pagaria um valor final menor pelo veículo (no exemplo, pagaria \$110, ao invés de \$140).

26. O Inovar-Auto previa ainda outras espécies de crédito presumido (incisos III a VIII do caput do art. 12) que, diferentemente do caso em análise (incisos I e II do caput do art. 12), poderiam ser escriturados no Livro Registro de Apuração do IPI, conforme previsto no art. 15 do Decreto n.º 7.819/2012.

Art. 15. O crédito presumido relativo aos incisos III a VIII do **caput** do art. 12 poderá ser, a partir de 1º de janeiro de 2013, **escriturado no Livro Registro de Apuração do IPI** do estabelecimento matriz, no campo "Outros Créditos.

27. A distinção na forma de utilização dos créditos presumidos (se no campo de destaque na nota fiscal, ou se no Livro Registro de Apuração do IPI) é fundamental para compreensão da infração apurada, conforme veremos mais adiante.

28. Registre-se ainda que no âmbito do Inovar-Auto os créditos presumidos de IPI não devem ser computados na apuração do IRPJ e CSLL (art. 41, § 7º, da Lei n.º 12.715/2012; e art. 31 do Decreto n.º 7.819/2012).

Art. 31. Os créditos presumidos do IPI de que trata este Decreto:

I - não estão sujeitos à incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS; e

II - não devem ser computados para fins de apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

29. Passo à análise do caso concreto.

30. A autoridade fiscal constatou no Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real (e-Lalur) e no Livro Eletrônico de Apuração da Base de Cálculo da CSLL (e-Lacs), e a recorrente confirmou, exclusões vinculadas aos créditos presumidos do IPI apurados com base nos dispêndios relativos a insumos estratégicos e ferramentaria, na forma do art. 14 do Decreto n.º 7.819/2012, nos seguintes valores:

AC	Rubrica	Histórico	Valor (em R\$)
2015	(-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento	Exclusão referente a receita decorrente do regime Inovarauto	412.151.234,57
2016	(-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento	Crédito Presumido de IPI - INOVAR AUTO	322.092.205,59
2017	(-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento	Crédito Presumido de IPI - INOVAR AUTO	379.593.221,81

31. Em razão de não haver indicação na ECF de relacionamento(s) com conta contábil e/ou com conta da Parte B do e-Lalur e e-Lacs¹ das exclusões acima, a autoridade fiscal intimou

¹ Nota 13 do TVF: "Na ECF, para cada ajuste (adição ou exclusão) registrada no e-Lalur e no e-Lacs, o declarante deve informar o indicador de relacionamento do lançamento da Parte A de acordo com as seguintes opções: (1) com conta da Parte B; (2) com conta contábil; (3) com conta parte B e conta contábil; e (4) sem relacionamento."

a recorrente a esclarecer a sistemática de contabilização desses créditos presumidos, inclusive a identificação das contas de resultado em que teriam sido eventualmente registradas as receitas correspondentes. Em resposta, a recorrente informou não ter ocorrido o reconhecimento dessas receitas, haja vista o IPI ser contabilizado pelo seu valor “líquido” (ou seja, já descontado o crédito presumido).

32. A fiscalização observou que a contabilização da venda considerando o valor do IPI “líquido” está de acordo com o Programa Inovar-Auto, uma vez que a utilização do crédito presumido não implicava o reconhecimento contábil de uma receita por parte da empresa que dá saída ao veículo, pois de acordo com o art. 17, §1º, o crédito presumido do IPI utilizado na operação não se agrega ao valor total da nota fiscal. Assim, o crédito presumido de IPI em análise não consta da escrituração contábil e, conseqüentemente, não sensibiliza o lucro líquido. Pontua ainda a fiscalização:

Esse é o entendimento adotado pela própria fiscalizada ao contabilizar apenas a receita da venda pelo IPI “líquido”. O motivo é simples: conceitualmente, qualquer receita (inclusive as de subvenção) tem como condição *sine qua non* que os benefícios econômicos imediatos fluam para a entidade, fato esse que, repita-se, não acontece com os créditos presumidos do IPI apurados a partir dos dispêndios realizados com insumos estratégicos e ferramentaria. Como visto, o benefício era repassado ao adquirente do veículo.

33. A autoridade fiscal observa que a utilização dos créditos presumidos dividia-se em duas possibilidades:

i) escrituração vedada no Livro de Registro de apuração do IPI: crédito presumido relativo aos incisos I e II do caput dos arts. 12 e 14, §4º do Decreto n.º 7.819/2012; apurado a partir dos dispêndios realizados com insumos estratégicos e ferramentaria (caso destes autos).

b) escrituração permitida no Livro Registro de Apuração do IPI: crédito presumido relativo aos incisos III a VII do caput dos arts. 12 e 15 do Decreto n.º 7.819/2012.

34. A tabela a seguir elenca tais créditos:

Tabela 4 – Créditos presumidos do IPI previstos no Programa Inovar-Auto (Decreto n.º 7.819/2012)

Apurados com base nos dispêndios relativos aos incisos I e II do caput do art. 12	Apurados com base nos dispêndios relativos aos incisos III a VIII do caput do art. 12
<ul style="list-style-type: none"> Utilização na forma do art. 14; Vedada a escrituração no Livro Registro de Apuração do IPI. Crédito presumido utilizado em cada operação, para pagamento do IPI devido na saída de veículos (nacionais ou importados), limitado ao valor correspondente a 30% da base de cálculo do IPI. IPI destacado na nota fiscal = valor do imposto calculado com base na legislação geral do IPI menos o valor do crédito presumido. O beneficiário imediato do crédito presumido é o adquirente, que paga um valor menor pelo veículo. O valor do crédito presumido não utilizado em função do limite pode ser utilizado nos meses subsequentes, observada a data-limite de 31/12/2017. 	<ul style="list-style-type: none"> Utilização na forma do art. 15; Crédito presumido escriturado no Livro Registro de Apuração do IPI, podendo ser utilizado, inicialmente, para dedução do valor do IPI devido pelas operações no mercado interno do estabelecimento matriz. O saldo do crédito presumido podia ser transferido para outros estabelecimentos industriais, ou equiparados a industrial, da mesma pessoa jurídica. Caso ainda remanescesse saldo credor, eram permitidos o ressarcimento em espécie ou a compensação. O beneficiário é a empresa habilitada no Inovar-Auto, pois pode utilizar o crédito presumido para deduzir o valor do IPI devido ou, ainda, pleitear o ressarcimento ou a compensação. Não há data-limite para utilização do crédito, mas apenas o prazo decadencial próprio para dedução de débitos e pedidos de compensação/ressarcimento.
<ul style="list-style-type: none"> NÃO houve reconhecimento de receita na escrituração contábil. 	<ul style="list-style-type: none"> Houve reconhecimento da receita na escrituração contábil.
<ul style="list-style-type: none"> NÃO há ajuste a ser computado no e-Lalur e no e-Lacs. 	<ul style="list-style-type: none"> A receita foi excluída no e-Lalur e no e-Lacs.

35. Ante tais constatações, conclui a autoridade fiscal:

Pois bem. O procedimento adotado pela fiscalizada [qual seja: (1º) contabilização da receita considerando o valor “líquido” do IPI; e (2º) exclusão de montante equivalente ao crédito presumido no e-Lalur e no e-Lacs] **acarretou uma indevida redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. A fiscalizada excluiu uma “receita” que sequer havia sido incluída na apuração do lucro líquido.**

Quando o art. 41, § 7º, da Lei nº 12.715/2012 e o art. 31 do Decreto nº 7.819/2012 afirmam que os créditos presumidos de IPI previstos no Programa Inovar-Auto não são computados para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, quer-se alcançar a neutralidade do benefício em relação aos tributos incidentes sobre o lucro. Ou seja, nas situações em que é reconhecida a receita de subvenção, é cabível a exclusão. Do contrário, não há ajuste a ser computado.

36. Com efeito, glosou as exclusões vinculadas à utilização dos créditos presumidos do IPI apurados com base nos dispêndios relativos a insumos estratégicos e ferramentaria, nos seguintes valores: AC 2015: R\$ 412.151.234,57; AC 2016: R\$ 322.092.205,59; e AC 2017: R\$ 379.593.221,81.

37. Como se vê, a glosa ocorreu em razão de a recorrente ter excluído da base de cálculo do IRPJ e da CSLL uma receita que não constou de tais bases.

38. Note-se que o crédito presumido relativo aos incisos III a VII do caput dos arts. 12 e 15 do Decreto nº 7.819/2012, cuja escrituração no Livro Registro de Apuração do IPI era

permitida, a recorrente agiu corretamente.

39. No trecho abaixo, a autoridade fiscal demonstra que no ano-calendário 2017 a recorrente reconheceu no resultado receitas vinculadas a créditos presumidos apurados a partir dos dispêndios realizados com engenharia e tecnologia industrial básica (inciso VIII do caput do art. 12 do Decreto n.º 7.819/2012). Na sequência, efetuou a correspondente exclusão, haja vista que não deveria ser computada para fins de apuração do IRPJ e da CSLL (Lei n.º 12.715/2012, art. 41, §7º; e Decreto n.º 7.819/2012, art. 31). Veja-se:

Diferentemente da situação antes analisada, a escrituração fiscal do crédito presumido relativo aos incisos III a VII do caput do art. 12 do Decreto n.º 7.819/2012 trouxe consigo a obrigação de a empresa beneficiária reconhecer a correspondente receita contábil de subvenção.

E, com efeito, a BMW DO BRASIL acertadamente reconheceu tais receitas no ano-calendário 2017, na conta de resultado “0006471001 - OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS RELACION. BENEFÍCIOS” (razão à fl. 2.067)20, por ocasião da escrituração extemporânea, no Livro Registro de Apuração do IPI do estabelecimento matriz, dos créditos presumidos apurados a partir dos dispêndios realizados com engenharia e tecnologia industrial básica (inciso VIII do caput do art. 12 do Decreto n.º 7.819/2012).

Tendo sido reconhecida a receita no AC 2017, no total de R\$ 30.711.416,65 (vide razão à fl. 2.067), a fiscalizada regularmente efetuou a correspondente exclusão, haja vista que não deveria ser computada para fins de apuração do IRPJ e da CSLL (Lei n.º 12.715/2012, art. 41, §7º; e Decreto n.º 7.819/2012, art. 31). No e-Lalur e no e-Lacs (fls. 2.046/2.047), o ajuste foi registrado na rubrica “(-) Outras exclusões - com indicador de relacionamento 1, 2 ou 3”, com o histórico “Conta Contábil: “0005280001; 0006471001””, pelo valor total de R\$ 34.829.345,17.

Figura 4 – Detalhe da Parte A do e-Lalur do AC 2017 (fl. 2.046)

167: (-) Outras exclusões - com indicador de relacionamento 1, 2 ou 3	R\$ 34.829.345,17
167.01: (-) Outras exclusões - qualquer indicador de relacionamento	R\$ 379.593.221,81

A exclusão acima destacada está vinculada a duas receitas que haviam sido consideradas no lucro líquido (aquelas mencionadas no histórico do lançamento) e cujo relacionamento é confirmado nos registros M310 (Contas Contábeis Relacionadas ao Lançamento da Parte A do e-Lalur) e M360 (Contas Contábeis Relacionadas ao Lançamento da Parte A do e-Lacs) da ECF. Uma das receitas excluídas é a contabilizada na conta de resultado “0006471001 - OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS RELACION .BENEFÍCIOS”.

Contas contábeis relacionadas com a rubrica “(-) Outras exclusões - com indicador de relacionamento 1, 2 ou 3”	Ajuste (em R\$)
0005280001 - RECEITA DIFERIDA - SUBVENÇÃO INVESTIMENTO	4.117.928,52
0006471001 - OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS RELACION .BENEFÍCIOS	30.711.416,65
TOTAL	34.829.345,17

Fonte da informação: registros M310 (Contas Contábeis Relacionadas ao Lançamento da Parte A do e-Lalur) e M360 (Contas Contábeis Relacionadas ao Lançamento da Parte A do e-Lacs) da ECF do AC 2017.

40. Ora, se a recorrente entende que a fiscalização equivocou-se, bastaria demonstrar que os valores excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, afetaram o resultado. Afinal, conforme observou a fiscalização, “somente há fundamento para a exclusão caso tenha sido reconhecida receita contábil de valor equivalente, fato esse que não ocorreu quando da utilização dos créditos presumidos do IPI apurados com base nos dispêndios relativos a insumos estratégicos e ferramentaria”.

41. De igual forma se pronunciou a decisão recorrida:

Friso que a autuada, nos termos de sua defesa, não contabilizou em conta de receita operacional os créditos presumidos de IPI apurado com base nos dispêndios com insumos estratégicos e ferramentaria, e sequer reduziu o valor da Nota Fiscal do produto, sob a justificativa de que seu procedimento consistiu em majorar a receita líquida no valor correspondente a este crédito. Chamo a atenção de que não há qualquer comprovação, nos seus registros contábeis ou demonstração da precificação, deste aumento da receita líquida, bem como seu controle, de forma a justificar a exclusão da base de cálculo do IRPJ e CSLL, nos anos-calendário de 2015 a 2017, do valor de R\$ 1,114 bilhão.

[...]

Não devem ser computados significa que não devem estar contidos na base de cálculo do IRPJ e CSLL. **Se os créditos de IPI fizeram parte da apuração do lucro líquido, como ocorre com aqueles créditos que são escriturados contabilmente, e controlados no Livro Apuração do IPI (artigo 12, incisos III a VIII do Decreto nº7.819/2012), estes valores devem ser excluídos pois foram incluídos anteriormente. Caso não estejam computados no lucro líquido, já que o seu aproveitamento se dá diretamente na Nota Fiscal, não há o que se excluir.** Afinal de contas, é uma lógica matemática. Só se exclui a parcela que faz parte do montante. Se esta parcela não faz do montante, não existirá exclusão, mas sim redução do valor original.

42. Nessa linha, não há falar-se que a decisão recorrida manteve a autuação com base em premissa equivocada de que os incentivos de IPI seriam repassados ao adquirente e que carece de fundamento fático, que está sujeita à Lei Ferrari, bem como invocar decisões do STJ, no sentido de não ser possível que os créditos presumidos de IPI sejam tributados pelo IRPJ e CSLL.

43. A solução da lide passa por verificar se a recorrente seguiu corretamente as regras previstas no Decreto nº 7.819/2012 que regulamentou o Inovar-Auto.

44. Equivoca-se a recorrente ao afirmar que “a Lei nº 12.715/2012 não criou qualquer distinção entre os diversos tipos de créditos presumidos de IPI por ela instituídos”, bem como que a “Lei nº 12.715/2012 exclui das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL o valor correspondente a todos os créditos presumidos de IPI sem qualquer diferenciação entre eles”.

45. Como visto acima, a Lei nº 12.715/2012 ao instituir o Programa Inovar-Auto delegou ao Poder Executivo a competência para estabelecer termos, limites e condições tanto para a habilitação ao Inovar-Auto quanto para a utilização do crédito presumido de IPI. Foi com base nessa delegação que o Decreto nº 7.819/2012 estabeleceu diferenças na utilização dos créditos presumidos de IPI, conforme elencado no quadro acima.

46. A título de exemplo, verifica-se que os créditos presumidos relativos aos **incisos I e II** do caput do art. 12 - caso dos autos - somente poderiam ser utilizados até 31/12/2007, ao contrário dos previstos nos incisos III a VIII do art. 12, que não estão sujeitos a data-limite para utilização do crédito, mas apenas ao prazo decadencial próprio para dedução de débitos e pedidos de compensação/ressarcimento.

47. Ao invocar tais argumentos, aliado à alegação de que o Decreto nº 7.819/12 pode

alterar a forma de apropriação do crédito presumido previsto nos art. 41, IV e V, da Lei nº 12.715/2012, “contudo, não tem competência nem legitimidade para alterar sua natureza jurídica” a recorrente por via indireta questiona a legalidade do decreto. A meu ver, sem razão.

48. A discussão nestes autos não se refere à tributação de crédito presumido de IPI pelo IRPJ e CSLL. Afinal, a legislação veda tal tributação. O ponto central é a exclusão da base de cálculo desses tributos de uma receita que não transitou pelo resultado. Como visto acima, a situação foi narrada nos seguintes termos pela autoridade fiscal (e-fls. 42):

Questionada por meio do item INI.7 do Termo de Início (fl. 60), a fiscalizada confirmou que referidas exclusões estavam vinculadas aos créditos presumidos do IPI apurados com base nos dispêndios relativos a insumos estratégicos e ferramentaria (fl. 69). Com efeito, **as exclusões registradas no e-Lalur e no e-Lacs praticamente coincidem com os valores dos créditos presumidos utilizados na forma do art. 14 do Decreto nº 7.819/2012**, os quais encontram-se discriminados na Tabela 3 deste Termo de Verificação.

Outro esclarecimento solicitado pela fiscalização no item INI.7 do Termo de Início **ateve-se à sistemática de contabilização desses créditos presumidos, inclusive a identificação das contas de resultado em que teriam sido eventualmente registradas as receitas correspondentes**. Isso porque no caso das exclusões supramencionadas não houve indicação, na ECF, de relacionamento(s) com conta contábil e/ou com conta da Parte B do e-Lalur e e-Lacs.

A resposta apresentada pela fiscalizada (em detalhe na Figura 2 abaixo) **aponta não ter ocorrido o reconhecimento dessas receitas, haja vista o IPI ser contabilizado pelo seu valor “líquido” (ou seja, já descontado o crédito presumido)**.

49. Este é o centro da controvérsia. Reitero, a recorrente não comprovou que as receitas vinculadas aos créditos presumidos apurados a partir dos dispêndios realizados com insumos estratégicos e ferramentaria (inciso I e II do caput do art. 12 do Decreto nº 7.819/2012) transitaram pelo resultado, tal qual ocorreu com as receitas vinculadas a créditos presumidos apurados a partir dos dispêndios realizados com engenharia e tecnologia industrial básica (inciso VIII do caput do art. 12 do Decreto nº 7.819/2012), conforme elencado acima.

50. Em resumo: no âmbito do Programa Inovar-Auto, é permitida a exclusão de valores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando comprovadamente fazem parte dessas bases de cálculo, ou seja, a receita vinculada ao crédito presumido de IPI apurado com base nos dispêndios relativos aos incisos III a VII do caput do art. 12 do Decreto nº 7.819/2012. No caso de não reconhecimento contábil de receita vinculada à utilização do crédito presumido de IPI apurado com base nos dispêndios relativos aos incisos I e II do referido Decreto, a exclusão da base de cálculo daqueles tributos é indevida.

51. A recorrente, por sua vez, em vez de juntar aos autos elementos probatórios que invalidam o apurado pela fiscalização procura amparar-se em argumentos que não têm força probante para afastar a autuação; ocorre que alegar e não provar é quase não alegar.

52. Ante o exposto, nego provimento á matéria.

Interpretação favorável ao contribuinte. Art. 112 do CTN. LINDB.

53. Segundo a recorrente, “*em razão da forma como o crédito presumido é apropriado, a saber, no documento fiscal de venda da mercadoria, cria-se aparente dúvida com relação ao tratamento tributário a ser conferido pela Recorrente ao crédito presumido de IPI nas apurações do IRPJ/CSLL*”.

54. Aduz ainda que a “*suposta dúvida está inserida no plano das circunstâncias materiais do fato, na medida em que, supostamente, não há certeza se o benefício fiscal de que se valeu a Recorrente é um crédito presumido de IPI ou uma redução de alíquota do imposto*”.

55. Defende que:

Caso se trate de uma redução de alíquota concedida para beneficiar o adquirente das mercadorias alienadas pela Recorrente/investidora, não há que se falar em exclusão deste benefício fiscal das apurações de IRPJ/CSLL e, assim, haveria tributo devido. Por outro lado, na hipótese de ser um crédito presumido, como, aliás, prevê expressamente o artigo 41, incisos IV e V, da Lei nº 12.715/12, o incentivo fiscal é direcionado, necessariamente, à Recorrente, o que implica sua exclusão das bases de cálculo do IRPJ/CSLL, nos exatos termos do artigo. 41, §7º, inciso II, desta mesma Lei.

56. Ante alegações acima, com base no Princípio *in dubio pro contribuinte*, insculpido no art. 112, inciso II, do CTN, “*e diante da existência de aparente ambiguidade na concessão do incentivo fiscal em tela*”, defende que não pode ser penalizada pelo tratamento tributário conferido a este benefício, que está em linha com uma das possíveis interpretações legais.

57. Eis o teor do art. 112 do CTN:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

58. Conforme observa Leandro Paulsen², embora o art. 112 do CTN cuide de interpretação punitiva, na verdade, sua aplicação refere-se aos casos concretos, conforme se evidencia pelo rol de hipóteses previstas nos seus incisos. Aliás, continua o autor, a dúvida pode haver quanto aos atos praticados pelo contribuinte e suas características, com repercussão no seu enquadramento legal.

[...] não há que se falar em dúvida quanto à lei, na medida em que o seu alcance é definido pelo Judiciário através da aplicação dos diversos critérios de interpretação”. **Dúvida pode haver quanto aos atos praticados pelo contribuinte e suas características, com repercussão no seu enquadramento legal.** Daí não se aplicar a penalidade ou o agravamento no caso de dúvida, ou seja, de não ter sido apurada a infração de modo consistente pelo Fisco a ponto de ensejar convicção plena quanto à ocorrência e características da infração.

² PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 185.

59. No caso em análise, entendo não haver dúvida suficiente para atrair aplicação o benefício da interpretação benigna. Explico.

60. Conforme demonstrado neste voto, a recorrente confirmou que em relação aos créditos presumidos de IPI apurados com base nos dispêndios relativos a insumos estratégicos e ferramentaria (inciso I e II do caput do art. 12 do Decreto n.º 7.819/2012) não houve o reconhecimento de receitas haja vista o IPI ser contabilizado pelo seu valor “líquido” (ou seja, já descontado o crédito presumido).

61. Por outro lado, no ano-calendário 2017 a recorrente reconheceu no resultado receitas vinculadas a créditos presumidos apurados a partir dos dispêndios realizados com engenharia e tecnologia industrial básica (inciso VIII do caput do art. 12 do Decreto n.º 7.819/2012). Na sequência, efetuou a correspondente exclusão, haja vista que não deveria ser computada para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

62. Como analisado no tópico anterior, a infração refere-se ao fato de que a recorrente excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL uma receita que não fora reconhecida no resultado.

63. Nessa linha afasto também a potencial dúvida levantada pela recorrente se o benefício seria uma redução de alíquota concedida para beneficiar o adquirente das mercadorias alienadas pela Recorrente/investidora ou crédito presumido previsto no art. 41, incisos IV e V, da Lei n.º 12.715/12, incentivo fiscal direcionado ao contribuinte.

64. A meu ver, não há dúvida quanto aos atos praticados pela recorrente e suas características, com repercussão no enquadramento legal, bem como quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, que atraíam a interpretação benigna. A autoridade fiscal apurou de modo consistente a infração a ponto de ensejar convicção plena quanto à sua ocorrência e características.

65. Quanto à alegação de que “*qualquer interpretação da Lei n.º 12.715/12 que tente descaracterizar os objetivos de sua instituição deve ser afastada, inclusive na esfera administrativa, em atenção ao citado artigo 24, da LINDB*”, também não assiste razão à recorrente.

66. A jurisprudência do Carf é no sentido de que o art. 24 da LINDB não se aplica ao processo administrativo fiscal, conforme Súmula Carf n.º 169. Leia-se:

Súmula CARF n.º 169: O art. 24 do decreto-lei n.º 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei n.º 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal. (Vinculante, conforme **Portaria ME n.º 12.975**, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

67. Assim, nego provimento matéria.

Multa isolada por falta de recolhimento de estimativa

68. A recorrente requer o cancelamento das multas isoladas aplicadas pela falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL, com base nas seguintes alegações:

i) em 2015, a recorrente apurou prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL, razão pela qual não há que se falar em falta de recolhimento de estimativas destes tributos em janeiro/2015;

ii) em outubro/2016 e dezembro/2016 elas foram aplicadas em conjunto com a penalidade prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, de modo que devem ser absorvidas pela de ofício, pelo princípio da consunção.

69. Inicialmente observo que no caso em análise há concomitância de multas somente no mês 12/2016, ao contrário do que aponta a recorrente no sentido de que também haveria em 10/2016. Veja-se:

Período	IRPJ		CSLL	
	Multa ofício	Multa isolada	Multa ofício	Multa Isolada
31/01/2015	-	1.062.347,37	-	382.477,75
31/12/2015	75%		75%	-
31/10/2016	-	745.236,99	-	271.885,32
31/12/2016	75%	864.127,44	75%	311.805,88
31/12/2017	75%	-	75%	-

70. Pois bem. Nos termos dos arts. 1º e 2º, §3º da Lei 9.430 de 1996, o imposto de renda das pessoas jurídicas é determinado, regra geral, com base no lucro real por período de apuração trimestral. O legislador, entretanto, facultou à pessoa jurídica **optar** pela apuração anual, mediante o pagamento mensal sobre base de cálculo estimada. Nessa hipótese – apuração anual – o fato gerador ocorre em 31.12 de cada ano.

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

[...]

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no **lucro real poderá** optar pela **pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada**, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

[...]

§ 3º A pessoa jurídica que optar pela pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior. (Grifo nosso)

71. Feita a opção pelo lucro real anual, nos termos da Lei nº 8.981, de 1995, a pessoa jurídica somente poderá deixar de efetuar o pagamento mensal se demonstrar, mediante balanço ou balancete de suspensão, elaborados com observância das leis comerciais e fiscais, que o valor acumulado já pago excede o imposto devido no período ou no caso de apuração de prejuízo fiscal.

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

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

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

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

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

72. Com vistas a garantir o cumprimento do mandamento legal, em especial o recolhimento da estimativa, a Lei 9.430, de 1996, em sua redação original, estabelecia que, no caso de não recolhimento da referida estimativa, deveria incidir a multa isolada sobre a “*totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*”, mesmo na hipótese de a pessoa jurídica apurar prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, no ano-calendário correspondente. Veja-se:

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

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

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

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

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

[...]

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.

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; (Grifo nosso)

73. No caso de apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, a jurisprudência do Carf pacificou-se no sentido de que a multa isolada é devida, conforme Súmula Carf nº 178:

Súmula CARF nº 178: A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (**Vinculante**, conforme **Portaria ME nº 12.975**, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9101-003.353, 9101-005.362, 9101-005.078, 9101-004.290, 9101-004.320, 9101-004.416, 9101-004.544, 9101-002.777, 1802-00.572, 1202-000.732, 1401-00.361, 1101-00.255 e 1301-001.787.

74. Por outro lado, em razão de as penalidades previstas nos incisos I, II e no §1º, IV do art. 44 da Lei 9.430, de 1996, há época, referirem-se à falta de pagamento de tributo, ou seja, incidirem sobre a mesma base de cálculo a jurisprudência do Carf também se firmou no sentido

de que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício por falta de pagamento de tributo apurado ao final do exercício, devendo subsistir a multa de ofício. O que ensejou a Súmula Carf n.º 105:

Súmula CARF n.º 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA- IRPJ

Ano-calendário: 2006

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF n.º 105. ALCANCE.

A Súmula CARF n.º 105, que enuncia que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso V, da Lei n.º 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL 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 n.º 351, de 2007**. Tal súmula se aplica inclusive nos casos em que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%. (Acórdão Carf n.º 9101-002.502, de 12/12/2016) (Grifo nosso)

75. Posteriormente, com a edição da Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488, de 2007, a penalidade sobre o não recolhimento da estimativa passou a incidir sobre o “*valor do pagamento mensal*” e não mais sobre a “*totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*”; todavia, manteve-se a incidência da multa isolada no caso de não recolhimento da estimativa mesmo na hipótese de a pessoa jurídica apurar prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, no ano-calendário correspondente.

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

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; (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

II - **de 50%** (cinquenta por cento), **exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal**: (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

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**. (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do **caput** deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei n.º 14.689, de 2023). (Grifo nosso)

76. Tal posicionamento é registrado inclusive no acórdão CSRF/01-05.838, de 2008, reproduzido pelo acórdão 9101-001.261, de 2011, um dos acórdãos precedentes da Súmula Carf n.º 105. Veja-se:

Nesse sentido, cabe ressaltar que a Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, veio a disciplinar posteriormente a aplicação de multas nos casos de lançamento de ofício pela Administração Pública Federal. Esse dispositivo legal veio a reconhecer a correção da jurisprudência desta Câmara, estabelecendo **a penalidade isolada não deve mais incidir sobre "sobre a totalidade ou diferença de tributo", mas apenas sobre "valor do pagamento mensal" a título de recolhimento de estimativa**. Além disso, para compatibilizar as penalidades ao efetivo dano que a conduta ilícita proporciona, ajustou o percentual da multa por falta de recolhimento de estimativas para 50%, passível de redução a 25% no caso de o contribuinte, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação (Lei no 8.218/91, art. 6º). Assim, a penalidade isolada aplicada em procedimento de ofício em função da não antecipação no curso do exercício se aproxima da multa de mora cobrada nos casos de atraso de pagamento de tributo (20%). Providência que se fazia necessária para tornar a punição proporcional ao dano causado pelo descumprimento do dever de antecipar o tributo. (Grifo nosso)

77. Verifica-se, pois, que a multa de ofício de 75% é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento de tributo, falta de declaração e declaração inexata, como por exemplo: glosa de despesa, omissão de receita, dentre outras possibilidades, e somente poderá ser exigida após o encerramento do ano-calendário, no caso de apuração anual (art. 44, I e §1º). Lembrando-se de que a multa será majorada nos casos de sonegação, fraude ou conluio (arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964).

78. A multa isolada de 50%, por sua vez, é devida na hipótese de falta de recolhimento da estimativa mensal, inclusive no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, e deverá ser exigida, isoladamente, tão logo encerrado o mês a que se refere a estimativa; daí o fato de poder ser exigida, inclusive, após o encerramento do ano-calendário (art. 44, II).

79. Caso o contribuinte, mesmo na hipótese de apuração de prejuízo fiscal em determinado mês, opte por não levantar balancete/balanço de suspensão, deverá recolher o tributo estimado; caso contrário está sujeito à multa isolada. Note-se que o lucro real anual é uma opção e não imposição legal. Entretanto, ao fazer tal opção as regras devem ser obedecidas.

80. Como se vê, as multas têm suportes fáticos e legais diversos e são aplicadas em momentos distintos. O que significa dizer que é possível a convivência harmônica de ambas as multas, a de ofício (qualificada ou não) e a isolada; com efeito, não há falar-se em *bis in idem*.

81. Por conseguinte, não há falar-se em aplicação do princípio da consunção à espécie. A propósito, veja-se o conceito de consunção:

Pelo princípio da consunção, ou absorção, a norma definidora de um crime constitui meio necessário ou fase normal de preparação ou execução de outro crime. Em termos bem esquemáticos, **há consunção quando o fato previsto em determinada norma é compreendido em outra, mais abrangente, aplicando-se somente esta.** Na relação consuntiva, os fatos não se apresentam em relação de gênero e espécie, mas de *minus* e *plus*, de continente e conteúdo, de todo e parte, de inteiro e fração. Por isso, o crime consumado absorve o crime tentado, o crime de perigo é absorvido pelo crime de dano. A norma consuntiva constitui fase mais avançada na realização da ofensa a um bem jurídico, aplicando-se o princípio *major absorbet minorem*. [...] A norma consuntiva exclui a aplicação da norma consunta, por abranger o

delito definido por esta. Há consunção, quando o crime-meio é realizado como uma fase ou etapa do crime-fim, onde vai esgotar seu potencial ofensivo, sendo, por isso, a punição somente da conduta criminosa final do agente³.

82. Verifica-se, pois, que na consunção um dos crimes apresenta-se tão somente como meio necessário ao cometimento do crime fim, ocasião em que o fato previsto em norma mais abrangente é absorvido por outra menos abrangente. Na espécie, não há falar-se em consunção, haja vista a multa isolada não ser absorvida pela multa de ofício, tampouco pelo tributo devido ao final do período, porquanto tem suporte fático e legal distinto.

83. Nestes termos, conclui-se que o enunciado da Súmula Carf n.º 105, alcança somente fatos geradores anteriores à edição da Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488, de 2007, que atribuiu nova redação ao art. 44 da Lei 9.430, de 1996. Nesse sentido tem-se posicionado a Câmara Superior de Recursos Fiscais, veja-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

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

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, no art. 44, da Lei n.º 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.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

LANÇAMENTOS REFLEXOS OU DECORRENTES.

Pela íntima relação de causa e efeito, aplica-se o decidido quanto ao lançamento principal ou matriz de IRPJ também ao lançamento reflexo ou decorrente de CSLL. (Acórdão Carf n.º 9101-002.750, de 04 de abril de 2017)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ posteriores à Lei n.º 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período-base de incidência.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA CONCOMITANTE. CONSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

³ BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de Direito Penal. Volume 1- Parte Geral. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 211/213.

Repele-se o argumento que pretende escorar-se na tese da consunção para afastar a aplicação simultânea das multas comentadas. Não há como se reduzir o campo de aplicação da multa isolada com lastro no suposto concurso de normas sobre o mesmo fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque quaisquer dos fatos relacionados no inciso I do artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996, com a redação dada pela Lei n.º 11.488/2007, não absorvem o fato relacionado no inciso II do mesmo artigo.

Não há, pois, dúvida alguma sobre a possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada. (Acórdão Carf n.º 9101-003.915, de 04 de dezembro de 2018)

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

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal.

O disposto na Súmula n.º 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP n.º 351, de 22/01/2007, convertida na Lei n.º 11.489, de 15/07/2007. (Acórdão Carf n.º 9101-004.593, de 05 de dezembro de 2019)

84. No caso em análise, a multa isolada refere-se à falta de recolhimento de estimativa nos anos-calendário 2010, 2011 e 2012. Portanto, em razão de tratar-se de período posterior à Medida Provisória 351, de 2007, convertida na Lei 11.488, de 2007, afasta-se a aplicação da Súmula Carf n.º 105, e mantem-se a exigência da multa isolada.

85. Em relação aos julgados citados pela recorrente não têm efeito vinculante perante este Carf. Especificamente em relação ao Recurso Extraordinário n.º 640.452, cuja repercussão geral foi reconhecida pelo STF, mas ainda não transitou em julgado. Ademais, como pontuou a decisão recorrida, *“não se aplica ao presente caso, pois trata de “Caráter confiscatório da multa isolada por descumprimento de obrigação acessória de dever instrumental”. Ocorre que a multa isolada ora combatida decorre de falta de pagamento, que, nos termos do § 1º do artigo 113 do CTN, trata de obrigação principal”*.

86. Nestes termos, nego provimento à matéria.

Tributação reflexa: CSLL

87. No tocante à aplicação das regras do IRPJ à CSLL, o art. 57 da Lei n.º 8.981, de 1995, estabelece aplicar-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, veja-se:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n.º 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas

a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995) (Grifo nosso)

88. Nesse sentido, o decidido quanto ao IRPJ aplica-se à CSLL em relação à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Conclusão

89. Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior