



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10580.725953/2017-19
RESOLUÇÃO	1001-000.864 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CITELUZ SERVICOS DE ILUMINACAO URBANA S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso voluntário em diligência para que os autos retornem à DRF de origem, nos termos do voto do relator.

Assinado Digitalmente

Gustavo de Oliveira Machado – Relator

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Ana Claudia Borges de Oliveira, Gustavo de Oliveira Machado, Paulo Elias da Silva Filho, Rafael Taranto Malheiros (substituto[a] integral), Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário em face do acórdão de nº. 108-026.304, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento 08, que por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação, mantendo em parte o crédito tributário.

A DRF de Salvador- BA lavrou o Auto de Infração- Multa Isolada por Falta de Recolhimento de IRPJ sobre Base de Cálculo Estimada, cujos dados seguem abaixo e-fl. 140:

AUTO DE INFRAÇÃO

Multa Isolada por Falta de Recolhimento do IRPJ sobre Base de Cálculo Estimada

(...)

2 - DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - ANO-CALENDÁRIO 2012 (Valores em Reais)

(...)

Valor Total da Multa Lançada 982.053,23

*Os valores da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre base de cálculo estimada foram confessados nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) nos códigos de receita nº 2469 ou 2484.

3- DESCRIÇÃO DOS FATOS E FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

Descrição dos Fatos: A pessoa jurídica sujeita à tributação na forma do lucro real e que optou pela apuração anual do IRPJ fica obrigada ao pagamento mensal do valor do imposto e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), calculados por estimativa, até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir a respectiva apuração, conforme disposto nos arts. 2º, 6º e 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. A falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL sobre a base de cálculo estimada mensal enseja a aplicação de multa, exigida isoladamente, correspondente a 50% (cinquenta por cento) sobre o valor que deixou de ser pago ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL no ano-calendário correspondente.

Enquadramento Legal: Art. 2º e Art. 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

(...)"

DA IMPUGNAÇÃO

Informou a Contribuinte que foi lavrado pela Receita Federal do Brasil o auto de infração nº 0510100.2017.2889398, cobrando da mesma a multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada atinente ao ano-calendário 2012, com fulcro nos arts. 22 e 44, inciso II, alínea "b" da Lei 9.430/96.

Asseverou que a multa de 50% foi aplicada sobre o valor declarado em DCTF e não recolhido pela empresa autuada, no entanto, esclareceu a impugnante que os débitos de estimativa mensal de IRPJ apesar de não terem sido quitados na data de vencimento, os mesmos foram incluídos no pedido de revisão para inclusão de débitos referentes à consolidação do

parcelamento instituído pela Lei 12.996/14 (mediante formulário DIPAR — PAF 10580.727602/2015-72).

Esclareceu que a inclusão das antecipações por meio do pedido de revisão da consolidação se deu pelo fato do sistema é época da consolidação não ter disponibilizado a inserção dos débitos desta natureza, embora os respectivos valores terem sido considerados no pagamento das parcelas pagas a título de antecipação do parcelamento (paga em 5 parcelas mensais nos termos do parágrafo 4º do artigo 2º da Lei 12.996/14).

Pontuou que o fato de os débitos atinentes às estimativas terem sido objeto de inclusão em parcelamento, torna o auto de infração nulo de pleno direito, dado a ausência do fato gerador para aplicação da multa isolada (qual seja, falta de pagamento da estimativa mensal), além do fato de que a referida exigência ter sido baseada em informações que discrepam do quanto declarado pelo contribuinte.

Destacou que o valor informado pela fiscalização como declarado pelo contribuinte corresponde a R\$1.964.106,41, enquanto na DCTF consta efetivamente R\$ 1.306.743,30, assim, frisou que há uma diferença de R\$657.363,11, que terminou por acrescer indevidamente o auto de infração em R\$ 328.681,55.

Alegou que os débitos de estimativa de IRPJ do período citado no auto foram incluídos no pedido de revisão de consolidação do parcelamento instituído pela Lei 12.996/14, assim sendo, não poderia ter sido aplicada a multa isolada por duas razões: uma, pelo fato de a obrigação principal (pagar estimativa) ter sido cumprida pelo contribuinte, e duas, pelo fato de que, encerrado o período de apuração do tributo, não há que se falar em aplicação da multa isolada.

Salientou que não há imposto de renda a pagar após ajuste, pois as antecipações foram todas objeto de pedido de inclusão na revisão da consolidação do parcelamento regulamentado pela Lei 12.996/14.

Aduziu que se não bastasse a inaplicabilidade da multa isolada sobre as estimativas mensais após o encerramento do período de apuração, tais estimativas foram incluídas no pedido de revisão da consolidação do parcelamento da lei 12.996/14.

Pleiteou que seja acolhido o pedido formulado na preliminar de nulidade do auto de infração; que seja julgado totalmente improcedente o auto de infração em comento, para fins de desconstituição do crédito tributário exigido, com a determinação do arquivamento do PAF.

DO ACÓRDÃO PROLATADO PELA DRJ/RJO Nº. 108-026.304

A DRJ analisou a impugnação julgando-a procedente em parte, mantendo em parte o crédito tributário e-fls. 152/161.

A Contribuinte interpôs recurso voluntário (e-fls. 171/247), cujo teor segue em síntese abaixo:

ILUSTRÍSSIMO SENHOR CONSELHEIRO PRESIDENTE DA C. PRIMEIRA SEÇÃO DO EGRÉGIO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS DO MINISTÉRIO DA FAZENDA (ou quem suas vezes estiver fazendo na apreciação e no julgamento da presente ou ainda a quem competir o seu conhecimento e processamento)

Ref.: Acórdão nº 108-026.304 – 3ª Turma/DRJ08

Processo Administrativo nº 10580.725953/2017-19

CITELUZ SERVIÇOS DE ILUMINAÇÃO URBANA S.A., pessoa jurídica de direito privado com sede na Rua Ewerton Visco, nº 290, Edifício Boulevard Side, Caminho das Árvores, Salvador – BA, CEP 41.820-022, inscrita no CNPJ sob o nº 02.966.986/0001-84, por seus advogados infra-assinados (doc.anexo), vem, respeitosa e tempestivamente, à presença de V. Sa., com fulcro no art. 33 e seguintes do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pelas Leis nºs 8.748/93, 10.522/02 e Lei 11.941/2009, e no art. 1º e seguintes da Portaria MF nº 256/2009, interpor

RECURSO VOLUNTÁRIO

em face do v. acórdão proferido pela 3ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08, cuja ciência do Recorrente se deu em 02.08.2022, mediante intimação recebida em sua caixa postal eletrônica, pelas razões de fato e de direito a seguir aduzidas.

Termos em que, P. Deferimento.

De São Paulo para Brasília, 31 de agosto de 2022.

(...)

RAZÕES DO RECURSO VOLUNTÁRIO que oferece CITELUZ SERVIÇOS DE ILUMINAÇÃO URBANA S.A., nos autos do Processo Administrativo nº 10580.725953/2017-19, em face do v. acórdão 108-026.304 – 3ª Turma/DRJ08.

E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

Ínclitos Julgadores

1. DOS FATOS

Em breve síntese dos fatos, em 06.07.2017, foi a Recorrente notificada da lavratura do auto de infração nº 0510100.2017.2889398, que impõe a cobrança de multa isolada de 50% pela falta de recolhimento de estimativas do IRPJ no regime do lucro real anual, relativamente aos meses de janeiro, março, abril, julho, agosto e dezembro de 2012, com base nos artigos 2º e 44, II, “b” da Lei 9.430/1996, perfazendo à época o valor de R\$ 982.053,23. Segundo consta da autuação, os valores referentes às estimativas de CSLL teriam sido confessados em DCTF nos códigos de receita 2469 ou 2484.

Quando da lavratura do auto de infração em tela, a Recorrente já havia promovido a inclusão do débito de IRPJ no parcelamento instaurado pela Lei 12.996/14, que incluiu a cobrança de multa de mora.

Instaurado o contencioso administrativo, a Recorrente apresentou Impugnação demonstrando, preliminarmente, a nulidade do auto de infração, sobretudo porque a base de cálculo apurada pela d. fiscalização não reflete os valores declarados pela Recorrente em sua DCTF. No mérito, defendeu-se a impossibilidade de exigência da multa isolada, dada a ilegalidade da sua aplicação e, ainda, a ausência de razoabilidade.

Por meio do v. acórdão 108-026.304, houve reconhecimento que Fisco deixou de observar os valores efetivamente lançados na DCTF retificadora e acabou por autuar base de cálculo majorada e que não reflete a realidade, de modo que a C. 3ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08 deu parcial provimento à Impugnação, para o fim de exonerar parcialmente o crédito tributário constituído referente aos montantes de multa isolada, na seguinte conformidade:

(...)

Nada obstante, entende a Recorrente pela necessidade de cancelamento integral da exigência consubstancia no auto de infração 0510100.2017.2889398, razão pela qual o v. acórdão, na parte em que manteve o lançamento da multa isolada, deverá ser reformado. É o que se passa a demonstrar a seguir.

2. DA NECESSÁRIA REFORMA DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO NA PARTE EM QUE A RECORRENTE SAIU VENCIDA

2.1 DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO: DESCRIÇÃO EQUIVOCADA DA INFRAÇÃO. VÍCIO DE MOTIVAÇÃO (FUNDAMENTAÇÃO)

Preliminarmente, insta salientar a nulidade do auto de infração ora combatido, na medida em que o lançamento não observa os requisitos previstos pelo artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 1972 e pelo art. 142 do CTN.

Como se sabe, o auto de infração, para ser válido, necessariamente deverá conter todos os requisitos essenciais à sua formalização, de forma precisa e clara, tais como a descrição do fato que constitui a infração e a respectiva fundamentação legal. É o que determina o artigo 10 do Decreto n' 70.235/1972¹, que regulamenta o processo administrativo fiscal em âmbito federal, em observância ao disposto no art. 142 do CTN.

Em contrapartida, uma breve análise do auto de infração em tela revela estar este maculado por vício de nulidade, em razão da precariedade do lançamento, já que a d. fiscalização equivocou-se ao descrever o fato que constitui a infração praticada pela Recorrente.

Note-se que, não obstante a autuação diga respeito à aplicação de multa isolada por valores de estimativas de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) declarados

pela Recorrente em sua DCTF, o que se observa da leitura do seu preâmbulo, a Descrição dos Fatos e Fundamentação Legal do auto de infração faz referência indevida à incidência da multa isolada sobre base de cálculo estimada de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL). Os códigos de receita indicados também dizem respeito à CSLL (n's 2469 e 2484), e não ao IRPJ, bem como há referência à dispositivo legal atinente à contribuição social na fundamentação legal da autuação (art. 28 da Lei 9430/19962F3). Veja-se:

(...)

Tem-se, portanto, a coexistência de informações incompatíveis. Ou bem a autuação diz respeito à aplicação de multa isolada por estimativas de IRPJ, ou bem trata de multa isolada por estimativas de CSLL.

Noutras palavras, houve equívoco na descrição de elemento essencial ao lançamento, o que é considerado vício material insanável pela jurisprudência desse C. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Veja-se:

(...)

Na qualidade de ato administrativo, é imperioso que o Auto de Infração atenda a todos os requisitos formais, sob pena de ser declarado nulo. Se por meio do Auto de Infração em discussão pretende a Receita cobrar um determinado valor do contribuinte, forçoso que o lançamento indique corretamente a infração cometida pelo contribuinte e o fundamento legal da autuação, dentre outros elementos essenciais, em atenção aos princípios da motivação, do contraditório e da ampla defesa.

Acerca do tema, JAMES MARINS assevera que:

(...)

Nesse contexto, um lançamento que não esteja devidamente motivado – a exemplo do Auto de Infração em tela – será sempre nulo. Esta é a situação do presente caso, em que houve equívoco na descrição do fato que constitui a infração praticada pela Recorrente, o que vai de encontro aos direitos constitucionalmente garantidos ao contraditório e à ampla defesa (CF/88, art. 5º, LV), bem como ao princípio da legalidade que rege os atos administrativos (CF/88, art. 37, caput).

À vista do exposto, por todas as razões discorridas, verifica-se que os Autos de Infração em referência são nulos, dada a violação ao artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 1972 e ao art. 142 do CTN, impondo-se o reconhecimento de sua improcedência.

Não é demais ressaltar que a nulidade aqui apontada configura matéria de ordem pública, que pode ser arguida a qualquer tempo e grau de jurisdição, bem como reconhecida de ofício pelo d. julgador administrativo (art. 485, §3º do CPC).

2.2 DA EXTINÇÃO PELA DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO DE CONSTITUIR A MULTA ISOLADA – ARTS. 150, §4º C/C 156, V E VII, CTN – SÚMULA VINCULANTE N.º 08 DO STF

Não bastassem as nulidades apontadas, a autuação em comento também não merece prosperar pois, conforme será demonstrado, o direito da d. Fiscalização de cobrar a multa isolada pretendida, relativamente aos meses de janeiro, março e abril de 2012, encontra-se extinto, ante a ocorrência da decadência, conforme o art. 150, § 4º, do CTN.

Isto porque, como é cediço, a legislação prevê que o Fisco detém a prerrogativa de lavratura do auto de infração no prazo de 05 anos contados do fato gerador – nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como do IRPJ – para o lançamento tributário e as devidas aplicações de penalidades, caso detecte irregularidades.

No caso em apreço, o auto de infração foi lavrado pela falta de recolhimento do IPRJ sobre a base de cálculo estimada, relativamente aos meses de janeiro, março, abril, julho, agosto e dezembro de 2012. Contudo, a como a notificação da lavratura do auto deu-se somente em 06.07.2017 (fls. 148), encontram-se decaídos os créditos tributários referentes aos meses de janeiro, março e abril de 2012, na forma do art. 150, § 4º, do CTN. In verbis:

(...)

Sabe-se que, na relação entre o fisco e o contribuinte, cabe à administração tributária, no exercício de sua atividade fiscalizadora, acompanhar as atividades dos contribuintes, e, em especial, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. É próprio desta espécie de lançamento o acompanhamento minudente por parte do fisco e, neste caso, foi fixado no Código Tributário Nacional, art. 150, § 4º, que o prazo é de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, para que a administração tributária proceda a fiscalização. Transcorrido esse lapso temporal, sem que ela tenha se pronunciado, considera-se que o lançamento foi homologado e extinto o direito do fisco. E isto aplica-se a todas as formas extintivas de débitos tributários, inclusive, ao pagamento antecipado e a homologação do lançamento (de acordo com o disposto no art. 156, II do Código Tributário Nacional).

Outro não é o posicionamento deste C. Conselho acerca do tema:

(...)

Portanto, a rigor, o prazo do art. 150, § 4º do CTN aplica-se a todo e qualquer tributo submetido ao lançamento por homologação, independentemente da existência, ou não, de pagamento antecipado.

No presente caso, além de se estar diante de tributo sujeito a lançamento por homologação, o que já justifica a aplicação do referido prazo decadencial, a Recorrente sujeita-se ao regime de recolhimento do IRPJ por meio de estimativas

mensais, cujas antecipações caracterizam pagamento apto a atrair a aplicação da regra do art. 150, § 4º do CTN, nos termos da Súmula CARF nº 135:

(...)

A este respeito, veja o quanto consignado pela 4ª Câmara da 1ª Turma Ordinária deste C. Conselho quando da prolação do acórdão precedente 1401-001.907:

(...)

No caso em tela, por tratar-se de penalidade decorrente da não observância de obrigação acessória (recolhimentos mensais antecipados), aplica-se o § 3º do art. 113 do CTN, conforme o qual “a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”. Logo, o regramento da decadência é o mesmo que se aplicaria ao IRPJ, consistente na regra do art. 150, § 4º do CTN.

Com efeito, tendo em vista o transcurso de mais de cinco anos entre o período objeto de autuação e a intimação acerca do respectivo lançamento, a alegada multa isolada pretendida pelo Fisco, ainda que tida por legítima (o que demonstrar-se-á não procede) estaria extinta pela decadência, nos termos do art. 150, §4º e art. 156, VII do CTN.

Perfilhando deste entendimento, tem-se o recente e acórdão proferido pela 3ª Turma do E. CARF (Acórdão n° 9303-012.902 – CSRF / 3ª Turma; Processo n° 10768.011669/2001-06; Sessão de 18 de fevereiro de 2022):

(...)

Assim sendo, sabendo-se que a notificação do Recorrente acerca da lavratura dos Autos de Infração deu-se somente em 06.07.2017, há de ser reconhecida a decadência de parte crédito tributário relativa ao período de janeiro, março e abril de 2012, tendo em vista que (i) se aplica, ao presente caso, o art. 150, § 4º, do CTN, por se tratar de penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória relativa a tributo sujeito a lançamento por homologação, (ii) em detrimento da aplicação do art. 173, I, do CTN, sobretudo ante a inoccorrência de dolo, fraude ou simulação.

No mais, salienta que a matéria da decadência é de ordem pública, podendo ser arguida a qualquer tempo e grau de jurisdição, bem como reconhecida de ofício pelo d. julgador administrativo, na forma do art. 332 do CPC.

2.3 DA INSUBSISTÊNCIA DA MULTA ISOLADA

Em sede da Impugnação, pretendeu-se demonstrar a inexigibilidade da multa isolada imputada à Recorrente, vez que aplicada após o encerramento do período de apuração do IRPJ, na contramão da jurisprudência sedimentada pelo CARF.

Nada obstante, a DRJ entendeu pela manutenção da penalidade, sob o fundamento de que o art. 44, II, “b”, da Lei 9.430/1996 “não faz nenhuma restrição quanto à data em que pode ser verificada a falta do recolhimento ou

recolhimento a menor”. Consignou, ainda, que a Receita Federal possui instruções normativas (IN RFB 93/1997, posteriormente revogada pelas instruções IN NRB nº 1.515/2014 e IN RFB nº 1.700/2017) que autorizariam a aplicação da multa após o fim do período de apuração anual do imposto. Por fim, estabeleceu que “a jurisprudência apresentada pela impugnante para justificar sua posição é antiga e já foi superada pelo CARF”, mas deixou de informar qual seria o suposto novo entendimento deste E. Conselho.

Consoante se passa a expor, o v. acórdão merece reforma na medida em que atenta contra a legislação de regência do IRPJ e contra a jurisprudência deste C. Conselho acerca do tema.

A) DA INEXISTÊNCIA DE BASE DE CÁLCULO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO E DA ABSORÇÃO DA MULTA ISOLADA PELA MULTA DE MORA

Como é cediço, dada a opção do contribuinte optante pelo lucro real no regime anual, deve haver a antecipação do Imposto sobre a Renda mediante estimativas mensais, nos termos do art. 2º da Lei 9.430/96. Nessa sistemática, a despeito dos valores antecipadamente recolhidos ao Erário, a efetiva tributação pelo imposto de renda ocorrerá posteriormente, se verificada matéria tributável no momento do ajuste ao fim do período de apuração.

Conforme reconhece o próprio acórdão recorrido, a aplicação da multa isolada, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, decorre, exclusivamente, do descumprimento da obrigação de se efetuar o recolhimento mensal por estimativa, nos prazos e condições estabelecidos. Isto é, a conduta punível pela multa isolada é o não pagamento das estimativas mensais. Ao estabelecer a penalidade em questão, pretendeu o legislador coibir que os contribuintes sujeitos ao lucro real deixassem de efetuar as antecipações mensalmente.

Contudo, encerrado o período de apuração do tributo, sequer é possível falar em pagamento das estimativas de IRPJ, pois essas ficam absorvidas pelo tributo incidente sobre o resultado anual. Com a finalização do ano-calendário, torna-se devido o IRPJ apurado conforme a ECF do contribuinte, que absorve o dever consistente nas antecipações por estimativa, não mais havendo falar na existência autônoma desse dever. Daí porque não há que se falar em exigência de multa isolada por estimativas não pagas após encerrado o ano-calendário, já que inexistente base de cálculo para exigência da multa em destaque. Após o fim do ano-base, o dever de pagamento do tributo devido na ECF absorve o dever de pagamento das estimativas, que deixa de existir como um dever jurídico autônomo.

Desse modo, a exigência da multa isolada sobre estimativas de IRPJ não recolhidas mensalmente somente se justifica no curso do ano-calendário, já que, com o final do exercício deixa de existir o dever jurídico autônomo de recolhimento das estimativas, que é absorvido pelo dever de recolhimento do próprio tributo, apurado mediante a ECF.

A despeito do que sustenta a r. decisão recorrida, é essa a linha de raciocínio defendida por este E. Conselho ao longo dos anos, especialmente no âmbito da Câmara Superior, que excepciona da regra acima apenas nos casos em que a irregularidade praticada pelo contribuinte (falta de recolhimento ou recolhimento a menor) resulta em prejuízo ao Fisco. Veja-se acórdãos da CSRF nesse sentido:

(...)

Logo, A esse respeito, impõe-se afastar a afirmação da d. DRJ de que “a jurisprudência apresentada pela impugnante para justificar sua posição é antiga e já foi superada pelo CARF”. Trata-se de alegação que não foi acompanhada pela indicação de qualquer acórdão do CARF que comprovasse sua veracidade. Em verdade, não há que se falar em jurisprudência superada acerca do tema, pois, como aqui demonstrado, diversos são os julgados desse E. Conselho que embasam o entendimento da Recorrente.

Vale destacar que, no presente caso, o não recolhimento das estimativas mensais antes do encerramento do ano-calendário não resultou em qualquer prejuízo ao Fisco. Isto porque, antes mesmo da lavratura do presente auto de infração, o que se deu somente em 21/06/2017, os referidos débitos foram incluídos no Programa de Parcelamento instituído pela Lei n' 12.996/2014, conforme será melhor demonstrado adiante. Ressalte-se, inclusive, que sequer foi lavrado auto de infração para exigência do principal, de modo que todo o tributo (inclusive à maior) foi devidamente recolhido à Fazenda Pública.

De forma a corroborar o quanto exposto, aplicam-se ao presente caso as razões que deram ensejo à edição da Súmula 105 do CARF, ratificadas pelas mais diversas decisões deste E. Conselho. Veja-se:

(...)

No caso em tela, não houve a imposição de multa de ofício de 75% em face da Recorrente, única e exclusivamente porque ela se antecipou à fiscalização, tendo realizado a inclusão do débito de IRPJ em programa de parcelamento. Nada obstante, o parcelamento voluntário deu azo à incidência da multa de mora de 20%, que substitui a multa de ofício, nos casos em que o contribuinte realiza espontaneamente os pagamentos de tributos devidos, sem a necessidade de que a RFB efetue a lavratura de auto de infração.

Ora, se a multa de ofício, lavrada nos casos em que há auto de infração, absorve a multa isolada, por força do princípio da consunção ou absorção, também a multa de mora deverá absorver a multa isolada, nos casos em que o contribuinte realize os recolhimentos de tributos sponte própria, sem a lavratura de auto de infração.

Com efeito, no caso em tela, a manutenção da exigência da multa isolada implicaria duplo apenamento da Recorrente, pois ela seria compelida ao pagamento de duas penalidades sob a mesma conduta, consistente no não pagamento tempestivo do IRPJ. Logo, também pela aplicação do princípio da

consunção ou absorção deve ser afastada a multa isolada aplicada à Recorrente pelo não recolhimento de estimativas.

Nesse contexto, impõe-se o cancelamento da autuação, haja vista a inexigibilidade da multa isolada após o encerramento do ano-calendário, nos termos da jurisprudência remansosa deste C. CARF, bem como do princípio da consunção, que fundamenta a Súmula n' 105 deste Conselho.

B) DA INEXISTÊNCIA DE BASE DE CÁLCULO DADA A QUITAÇÃO DO TRIBUTO VIA PROGRAMA DE PARCELAMENTO ANTES MESMO DE SER INICIADA QUALQUER AÇÃO FISCAL

Consoante demonstrado, a multa isolada deve ser afastada em razão da impossibilidade de sua cobrança após o encerramento do ano-calendário, haja vista que as estimativas de IRPJ foram absorvidas pelo tributo incidente sobre o resultado anual, não havendo mais base de cálculo para a exigência da multa em questão.

Não fosse isso suficiente para justificar o cancelamento do auto de infração, o que se alega somente para fins de argumentação, a inexistência de base de cálculo para apuração da multa isolada se mostra inda mais contundente diante da quitação do IRPJ via Programa de Parcelamento. É dizer, os valores correspondentes às estimativas mensais, não obstante não tenham sido pagos tempestivamente, foram incorporados no ajuste final e, em seguida, incluídos no parcelamento instituído pela Lei n' 12.996/2014, antes mesmo da lavratura de qualquer auto de infração. Os referidos valores compuseram as parcelas pagas a título de antecipação de adesão ao programa, nos termos do art. 2', §4', da Lei 12.996/2014 (fls. 121 e ss.).

Relativamente à adesão da Recorrente ao Programa de Parcelamento instituído pela Lei 12.996/2014 (REFIS da Copa), a despeito da inclusão do tributo no Programa (vide Discriminação dos Débitos a Parcelar – DIPAR) e do seu respetivo pagamento via antecipação, nos termos do art. 2', §4', da Lei 12.996/2014, por questões sistêmicas da Receita Federal, os referidos valores deixaram de ser objeto da consolidação realizada em 22.08.2014. Por essa razão, em 24.09.2015, a Recorrente deu entrada no Pedido de Revisão da Consolidação 10580.727602/2015-72, que veio a ser deferido, em decisão proferida em 25.07.2017.

Com efeito, não obstante tenha a Recorrente solicitado a revisão da consolidação em razão da falha sistêmica ocorrida na adesão ao parcelamento, o débito de IRPJ relativo ao exercício de 2012 já havia sido quitado antes mesmo da adoção de qualquer medida, pela Receita Federal, tendente a cobrar a dívida em comento ou, até mesmo, da lavratura do auto de infração questionado. E frise-se, até o momento, nada foi lançado ou discutido a título de principal. Não por outra razão que se mostra ainda mais inequívoco que quando da lavratura do auto de infração em comento, inexistia base de cálculo passível de ser aferida.

Não é demais ressaltar que o pagamento do IRPJ do exercício de 2012, em conformidade com o ajuste anual, foi realizado pelo Recorrente a maior, dado que, por um equívoco, a Recorrente lançou no REFIS os valores declarados na 1ª DCTF do período e não naquela retificadora.

Ao analisar situação análoga à presente, este E. Conselho foi categórico em rechaçar a aplicação da multa isolada. Veja-se:

(...)

Por mais essas razões, não se sustenta a multa isolada então exigida, dada a inexistência de base de cálculo, já que os valores de IRPJ foram devidamente incluídos e quitados via Programa de Parcelamento, antes mesmo da lavratura do presente auto de infração.

Assim, seja pelo encerramento do ano-calendário, seja pela impossibilidade de cumulação de multas ou, ainda, pela quitação do principal via REFIS antes de iniciada qualquer ação fiscal (inexistência de prejuízo ao Erário), de rigor o afastamento da multa isolada em comento.

C) DA DESPROPORCIONALIDADE DA MULTA IMPUTADA

Além de atentatória à legislação do imposto de renda e ao entendimento deste C. Conselho, a aplicação da multa isolada mostra-se desproporcional no caso concreto, especialmente em razão da adesão ao parcelamento instituído pela Lei n' 12.996/2014.

Preliminarmente, insta salientar a inequívoca possibilidade deste C. CARF analisar a desproporcionalidade da multa. A exemplo de julgados em que demonstram a aplicação e interpretação desse princípio em âmbito administrativo, vejamos os casos que tratam da concomitância entre a multa de ofício e multa isolada, sobre a mesma base de cálculo^{5F6}.

Assim, não restam dúvidas de que este Órgão detém competência para análise desse postulado que, frisa-se, não se restringe à análise sob o viés Constitucional, mas voltado à interpretação de todo o sistema jurídico, ainda mais quando se observa que no caso sob análise a Recorrente foi apenas após o fim do ano-calendário e já quitou os débitos via parcelamento.

Sobre a observância da proporcionalidade nas sanções tributárias, colacionamos as lições de Tercio Sampaio Ferraz Júnior:

(...)

A desproporcionalidade está evidenciada de modo hialino no presente caso. Não há como negar que o fisco impôs penalidade à Recorrente que jamais pode ser aceita sem se desnaturar a própria essência de sanção e dos vetores que informam o processo administrativo. Isso porque, de um lado, a multa isolada não poderia ter sido aplicada após o encerramento do ano-calendário e, de outro lado, a Recorrente não causou qualquer prejuízo à fiscalização, dado o pagamento dos débitos de IRPJ relativos ao exercício de 2012.

Dessa maneira, é evidente a desproporção da multa imputada à Recorrente, não podendo, sob qualquer hipótese, prevalecer a pretensão, sendo imperioso seu afastamento.

D) DA IMPOSSIBILIDADE DE COERÇÃO DO CONTRIBUINTE PELA IMPOSIÇÃO DA MULTA ISOLADA

O regime apuração anual do IRPJ por estimativa mensal, nos termos da Lei 9.430/1996, é uma opção facultada às pessoas jurídicas de submeter-se à tributação do lucro real obtido, sobre base de cálculo estimada a cada mês. Pois bem. O objetivo do legislador ao estabelecer a multa isolada prevista no art. 44, II da referida lei, foi exatamente, punir, dentro do exercício, aquele que não realizou tal estimativa.

No caso dos autos, o Recorrente realizou as estimativas mensais, tendo recolhido o imposto devido após o encerramento do ano-calendário, com a inclusão dos débitos no programa de Parcelamento, no que se inclui a multa, juros e correções pertinentes. É dizer, o Recorrente jamais não se olvidou de suas responsabilidades fiscais, estando os valores lançados nas estimativas, absorvidos quando do ajuste anual, devidamente quitados.

Com efeito, estando as estimativas mensais devidamente absorvidas pelo IRPJ devidamente quitado, não há de se falar na manutenção da cobrança de multa isolada de 50%, como pretende a d. fiscalização. Tal conduta encarta, em verdade, nítida sanção política.

Vale trazer à baila o conceito de sanção política delineado no julgamento da ADI 395:

(...)

No caso dos autos, ao aplicar a multa isolada, o Fisco, além de penalizar a Recorrente duplamente pelo mesmo fato, ainda desestimula a sua escolha pelo regime de apuração por estimativa mensal. Por vias indiretas, o Fisco acaba por impedir o livre exercício da atividade econômica do Recorrente.

Ora, não há dúvidas de que a aplicação de sanções políticas vai de encontro aos primados do estado democrático de direito que o E. STF já editou diversas súmulas reprimindo tal prática:

(...)

Estes são alguns exemplos de sanções políticas aplicadas pelo Fisco em face dos contribuintes. Contudo, não se deve olvidar que existem inúmeras outras sanções que são aplicadas corriqueiramente, as quais ainda não foram sumuladas pela Corte Suprema.

Mas mesmo não havendo enunciado sumular expresso nesse sentido, até porque isso seria um trabalho quase que impossível diante de inúmeras sanções políticas que podem vir a ser praticadas pela administração, não há dúvidas de que sempre

que estas sanções possuírem este caráter de ilegalidade, cabe ao aplicador do direito afastá-la.

Transplantando o exposto ao presente caso, verifica-se que a aplicação de multa isolada pela não pagamento das estimativas mensais – repita-se, pagas posteriormente pelo Recorrente - encarta nítida sanção política, o que não se pode admitir.

3. DO PEDIDO

Diante do exposto, protestando pela juntada de novos documentos, nos termos do artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, requer a Recorrente:

a) seja dado provimento ao presente recurso, reformando-se o v. acórdão recorrido para o fim de ser cancelado o Auto de Infração em epígrafe e a multa isolada nele consolidado; e

b) a produção de sustentação oral de suas razões de recurso, a ser efetuada por ocasião da realização da sessão de julgamento, consoante o disposto no artigo 58, inciso II, do Regimento Interno deste Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, sendo o patrono da Recorrente intimado da data de realização do julgamento, para que possa proceder à referida sustentação oral.

Termos em que,

P. Deferimento.

De São Paulo para Brasília, 31 de agosto de 2022.

(...)"

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Gustavo de Oliveira Machado, Relator.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele tomo conhecimento, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional (CTN).

Do Auto de Infração

Insta destacar, que a autoridade fiscalizadora constatou que a Recorrente, optante pelo lucro real anual, apurou estimativa mensal de IRPJ no ano calendário de 2012, sujeitando-se

ao lançamento de ofício da multa isolada prevista no art. 2º, art. 28 e inciso II, alínea “b” do artigo 44 da Lei nº. 9.430/96.

Das Estimativas Parceladas

Em suas razões recursais, a Contribuinte alegou que “o não recolhimento das estimativas mensais antes do encerramento do ano-calendário não resultou em qualquer prejuízo ao Fisco. Isto porque, antes mesmo da lavratura do presente auto de infração, o que se deu somente em 21/06/2017, os referidos débitos foram incluídos no Programa de Parcelamento instituído pela Lei nº. 12.996/2014”.

Asseverou que “não houve a imposição de multa de ofício de 75% em face da Recorrente, única e exclusivamente porque ela se antecipou à fiscalização, tendo realizado a inclusão do débito de IRPJ em programa de parcelamento. Nada obstante, o parcelamento voluntário deu azo à incidência da multa de mora de 20%, que substitui a multa de ofício, nos casos em que o contribuinte realiza espontaneamente os pagamentos de tributos devidos, sem a necessidade de que a RFB efetue a lavratura de auto de infração”.

Sustentou que “a multa isolada deve ser afastada em razão da impossibilidade de sua cobrança após o encerramento do ano-calendário, haja vista que as estimativas de IRPJ foram absorvidas pelo tributo incidente sobre o resultado anual, não havendo mais base de cálculo para a exigência da multa em questão”.

Ressaltou que “o débito de IRPJ relativo ao exercício de 2012 já havia sido quitado antes mesmo da adoção de qualquer medida, pela Receita Federal, tendente a cobrar a dívida em comento ou, até mesmo, da lavratura do auto de infração questionado”.

Outrossim, embora conste dos autos o mencionado parcelamento e-fls. 129/136, não existem informações robustas que permitam seja formado o convencimento de que os referidos débitos foram e estão sendo adimplidos.

Dessa forma, para que eu possa formar minha convicção sobre a existência do parcelamento de estimativas de IRPJ e que o mesmo foi e está sendo adimplido pela Recorrente, bem como o início de prova pela mesma produzida, com observância do disposto no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, voto em converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à Unidade de Origem para que esta proceda uma demonstração detalhada com a memória das parcelas pagas para aferir a verossimilhança, a clareza, a precisão e a congruência das alegações constantes na peça recursal e ainda identificar:

(a) a Unidade de Origem, confirme a existência do parcelamento informado pela contribuinte, caso positivo, se os débitos de estimativas de IRPJ dos meses de janeiro à dezembro de 2012 foram incluídos no parcelamento e se os mesmos foram e estão sendo adimplidos.

(b) débitos em aberto, se houver.

A autoridade designada para cumprir a diligência solicitada deverá elaborar o Relatório Fiscal circunstanciado e conclusivo sobre os fatos averiguados.

A Recorrente deve ser cientificada dos procedimentos referentes às diligências efetuadas e do Relatório Fiscal para que, desejando, se manifeste a respeito dessas questões com o objetivo de lhe assegurar o contraditório e a ampla defesa com os meios e recursos inerentes (inciso LV do art. 5º da Constituição Federal e art. 35 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Após que os autos retornem ao CARF para a continuidade de julgamento.

Assinado Digitalmente

Gustavo de Oliveira Machado – Relator