



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10580.734542/2011-11
ACÓRDÃO	1402-007.483 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SATIVA ENGENHARIA LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2007

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADES. ATOS E TERMOS PROCESSUAIS. INOCORRÊNCIA.

Somente são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com cerceamento do direito de defesa, nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972 (PAF).

Tendo o Auto de Infração preenchido os requisitos legais do artigo 10, incisos I a VI, do Decreto nº 70.235/1972 (PAF) e o Processo Administrativo proporcionado plenas condições à contribuinte de se defender do lançamento, descabida é a alegação de cerceamento do direito de defesa.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

RECEITAS DERIVADAS DE CONTRATOS DE LONGO PRAZO. DIFERIMENTO.

O artigo 407 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99) autoriza diferir da tributação somente a parte do preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, apurada na forma dos § 1º e § 2º do inciso II, do *caput* do mencionado dispositivo. Descumprida referida norma, impõe-se o lançamento dos valores indevidamente excluídos.

APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO LUCRO REAL. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Considera-se indevida a exclusão efetuada na apuração da base de cálculo do IRPJ - Lucro Real, quando o contribuinte não logra comprovar a natureza dos valores excluídos.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2007

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis*, ao lançamento da CSLL.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2007

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. ALEGAÇÃO DE ERRO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

É dever da pessoa jurídica, quando intimada para tanto, comprovar por meio de documentos hábeis os registros efetuados em sua escrituração contábil, bem como apresentá-la devidamente formalizada.

Havendo eventual erro em sua contabilidade deverá efetuar os acertos contábeis devidos e comprová-lo, por meio de documentos hábeis que demonstrem o equívoco cometido nos registros efetuados em sua escrituração contábil. Assim sendo, alegações desacompanhadas das respectivas provas não ensejam revisão do lançamento.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

Tratando-se de infrações distintas, é perfeitamente possível a exigência concomitante da multa de ofício isolada sobre estimativa obrigatória não recolhida ou recolhida a menor com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado, ao final do ano-calendário, com base no lucro real anual.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, conhecer do recurso voluntário e a ele negar provimento para, i) por unanimidade de votos, i.i) rejeitar a preliminar arguida, tendo em vista que o Auto de Infração é válido, não havendo que se falar em nulidade; i.ii) manter integralmente os lançamentos relativos às infrações apuradas; ii) por voto de qualidade, na forma do artigo 1º, da Lei nº 14.689, de 20/09/2023 e artigo 25, § 9º, do PAF (Decreto nº 70.235 de 1972), manter os lançamentos relativos a multas isoladas por falta ou insuficiência de recolhimentos mensais de

estimativas de IRPJ e de CSLL, vencidos o Relator e os Conselheiros Maurîtânia Elvira de Sousa Mendonça e Ricardo Piza Di Giovanni que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Alexandre labrudi Catunda.

(documento assinado digitalmente)

Alessandro Bruno Macêdo Pinto - Relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre labrudi Catunda - Redator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alessandro Bruno Macêdo Pinto, Alexandre labrudi Catunda, Maurîtânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face v. acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande/MS que decidiu manter os Autos de Infração para exigência de IRPJ e CSLL, acrescidos de multa de ofício no percentual de 75%, multa isolada pelo não recolhimento das estimativas e juros de mora, no valor total de R\$ 1.985.127,85, referentes ao ano-calendário 2007.
2. Os Autos de Infração foram fundamentados nos seguintes termos:

BA SALVADOR DRF

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Secretaria da Receita Federal do Brasil

Fl. 3 Folha: ____

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL

Auto de Infração
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

LAVRATURA		
Unidade	DRF - SALVADOR	Número do MPF 0510100.2010.00895
Local de Lavratura	DRF - SALVADOR	Data 28/12/2011 Hora 17:39
SUJEITO PASSIVO		
Nome	SATIVA ENGENHARIA LTDA	CNPJ 00.148.237/0001-14
Logradouro	R PROFESSOR LEOPOLDO CAMPOS MO	Número 05 Complemento
Bairro	SAO CAETANO	Cidade/UF SALVADOR/BA
		Telefone (71) 32411069
		CEP 40391390
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
IMPOSTO	Cód. Receita Dctf 2917	Valor 548.851,80
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2011)		Valor 224.425,50
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 411.638,85
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	Cód. Receita Dctf 1632	Valor 274.425,89
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		1.459.342,04
Valor por Extenso		
UM MILHÃO, QUATROCENTOS E CINQUENTA E NOVE MIL, TREZENTOS E QUARENTA E DOIS REAIS E QUATRO CENTAVOS		

BA SALVADOR DRF

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Secretaria da Receita Federal do Brasil

Fl. 11 Folha: ____

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL

Auto de Infração
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

LAVRATURA		
Unidade	DRF - SALVADOR	Número do MPF 0510100.2010.00895
Local de Lavratura	DRF/SDR	Data 28/12/2011 Hora 17:39
SUJEITO PASSIVO		
Nome	SATIVA ENGENHARIA LTDA	CNPJ 00.148.237/0001-14
Logradouro	R PROFESSOR LEOPOLDO CAMPOS MO	Número 05 Complemento
Bairro	SAO CAETANO	Cidade/UF SALVADOR/BA
		Telefone (71) 32411069
		CEP 40391390
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita Dctf 2973	Valor 197.586,65
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2011)		Valor 80.793,18
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 148.189,99
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	Cód. Receita Dctf 1649	Valor 99.215,99
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		525.785,81
Valor por Extenso		
QUINHENTOS E VINTE E CINCO MIL, SETECENTOS E OITENTA E CINCO REAIS E OITENTA E UM CENTAVOS		

3. Para evitar repetições, colaciono o relatório do v. acórdão recorrido:

[...] Relatório

Contra a Contribuinte acima identificada, foram lavrados autos de infração no valor total de R\$ 1.985.127,85, incluídos encargos moratórios e multa de ofício, para exigência de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição Social s/Lucro Líquido - CSLL, relativos ao ano de 2007.

Os valores lançados nos Autos de Infração, incluídos as multas e os juros moratórios incidentes até a data de encerramento da ação fiscal, referem-se a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2007, e constam do quadro a seguir.

Valores Lançados nos Autos de Infração

TRIBUTO	PRINCIPAL	MULTA (75%)	JUROS	MULTA ISOLADA	TOTAL
IRPJ	548.851,80	411.638,85	224.425,50	274.425,89	1.459.342,04
CSLL	197.586,65	148.189,99	80.793,18	99.215,99	525.785,81
TOTAL					1.985.127,85

DO PROCEDIMENTO FISCAL

O procedimento de fiscalização é inicialmente relatado nos Anexos "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" dos AI, anexos aos AI, às fls. 2 a 20. Desses, pode-se extrair as seguintes informações, *in verbis*:

...

INFRAÇÃO: EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

EXCLUSÕES INDEVIDAS

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.

...

INFRAÇÃO: MULTA OU JUROS ISOLADOS

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

Constata-se que as mesmas infrações foram descritas no AI referente à CSLL.

Já do Termo de Verificação Fiscal - TVF, de fls. 21 a 33, parte integrante dos autos de infração, extraem-se, em resumo, as seguintes informações:

O referido termo, primeiramente, qualificou o Sujeito Passivo e historiou o desenvolvimento da Ação Fiscal, detalhando os Termos de Intimação lavrados e as respostas e documentos que a Fiscalizada apresentou em atenção às solicitações da Fiscalização.

Para relatar o excertos que sintetizam as razões do lançamento, traz-se os excertos a seguir, nos quais o Termo informa, *in verbis*, que:

...

3.2 - INFRAÇÕES

3.2.1 - EXCLUSÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO.

Esta infração é decorrente da adição ao lucro líquido do exercício do valor de R\$ 2.195.407,20 (dois milhões cento e noventa e cinco mil quatrocentos e sete reais e vinte centavos), na apuração do Lucro Real, os quais foram excluídos indevidamente pelo contribuinte, conforme relato a seguir.

Na DIPJ apresentada pelo sujeito passivo referente ao exercício de 2008, ano-calendário de 2007, foi excluído do Lucro Real o valor de R\$ 2.195.407,20, a título de outras exclusões. No LALUR - Livro de Apuração do Lucro Real - estas exclusões receberam a denominação de "receitas de consórcios anteriormente tributadas" e começaram a ser excluídas da apuração de lucro a partir do mês de julho de 2007, quando o contribuinte passou a apurar lucro contábil.

Através do Termo de Intimação Fiscal nº I, o sujeito passivo foi intimado a informar do que se tratavam as "outras exclusões" constantes na DIPJ, bem como que apresentasse a comprovação destas, mediante documentos hábeis e idôneos.

O sujeito passivo, em 10/09/2010, apresentou a sua primeira versão para as mencionadas exclusões:

...

Portanto, nesta primeira versão, o contribuinte alegou que as exclusões se referiram a receitas de órgãos públicos que foram diferidas, sendo tributadas quando do recebimento. Nesta mesma resposta a empresa fiscalizada negou-se a apresentar documentação comprobatória, alegando tratar-se de partidas e contrapartidas contábeis.

Destarte, através do Termo de Intimação Fiscal nº 2, lavrado em 25/10/2010, o contribuinte foi intimado a apresentar a documentação hábil e idônea que comprovasse as exclusões do lucro líquido.

Em 05/11/2010, o contribuinte apresentou uma tabela, acompanhada de cópias de Notas Fiscais, na qual o mesmo apresentou, mês a mês, a partir do mês de julho de 2007, os valores que foram excluídos do Lucro Real. Esta tabela foi acompanhada da seguinte resposta do contribuinte: *"...para tanto a mesma apresenta preciosa tabela de "levantamento das exclusões do Lalur 2007" que de modo claro, minudente, em tabelas mês a mês, com data de emissão, data de recebimento, indicação de cliente, com a numeração da NF, valor percebido e diferido, consolidado mês a mês, e totalizador anual, **demonstram de modo irretorquível os escorritos procedimentos de SATIVA ENGENHARIA LTDA**".*

A tabela acima mencionada, anexa ao processo, contém uma relação de Notas Fiscais, emitidas em nome de prefeituras, discriminadas por mês, indicando as datas de emissão e recebimento das referidas NF.

Considerando que os documentos até então apresentados indicavam apenas quando as receitas foram diferidas, não indicando quando foram adicionadas ao lucro, através do Termo de Intimação Fiscal nº 4, lavrado em 28/02/2011, o sujeito passivo foi intimado a informar em que períodos foram tributadas as exclusões lançadas no livro LALUR, com a denominação de "receita de consórcio anteriormente tributada", que na DIPJ/2008 estão classificadas como "outras exclusões", no valor anteriormente mencionado. A informação deveria estar acompanhada de documentação comprobatória, hábil e idônea.

...

Assim, o contribuinte foi reintimado a informar em que períodos foram tributadas as exclusões do livro LALUR acima mencionadas.

O contribuinte, inesperadamente, em 14/06/2011, em que pese tenha afirmado na sua versão nº 1: *"...valor percebido e diferido, consolidado mês a mês, e totalizador anual, **demonstram de modo irretorquível os escorritos procedimentos de SATIVA ENGENHARIA LTD**",* apresentou uma **segunda** versão para as exclusões do LALUR aqui mencionadas.

O sujeito passivo afirmou, em resumo, documento anexo, o seguinte:

...

Destarte, o contribuinte, neste novo cenário, informou que as exclusões efetuadas no LALUR foram decorrentes numa falha nos seus sistemas, que reconheciam receitas maiores do que aquelas contratadas com os seus clientes da atividade imobiliária, notadamente, do

empreendimento Mirante do Trobogy. Para comprovar as suas alegações, exemplificou com o mês de janeiro, os lançamentos que teriam ocorrido.

Diante das informações prestadas pela empresa fiscalizada, acima transcritas, em que pese à surpresa pela mudança de cenário de fatos ocorridos em 2007, que só agora o contribuinte descobriu o motivo das exclusões efetuadas no seu livro fiscal, esta fiscalização, na busca da verdade material, requereu alguns documentos, conforme o Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 3, tais como: os livros DIÁRIO e RAZÃO do ano calendário de 2006; os extratos bancário de todas as contas, correspondentes ao ano-calendário de 2007; uma relação contendo as pessoas físicas ou jurídica que efetuaram compras de imóveis durante o ano-calendário de 2007, discriminadas por mês, referentes aos empreendimentos RESIDENCIAL MIRANTE DO TROBOGY e MIRANTE DO VALE e, por fim, Os contratos de compra e venda referentes à relação mencionada no item anterior;

O contribuinte, em 29/07/2011, apresentou parcialmente os documentos requeridos no termo acima mencionado, conforme discriminados no Termo de Constatação Fiscal nº 2.

Com base nas respostas apresentadas pelo sujeito passivo e na documentação disponibilizada pelo mesmo, esta fiscalização constatou que as justificativas apresentadas não procedem.

Assim, considerando o mês de janeiro, que foi o mês exemplificado pela empresa fiscalizada, detectamos os seguintes elementos:

a) Detectamos a assinatura de três (03) Contratos de Compra e Venda de Imóveis no mês de Janeiro de 2007, que configuraram as contratações das unidades imobiliárias, que teriam como lançamento inicial Débito: Cliente Incorporação (ATIVO) e Crédito: Receitas Imobiliárias (Resultado de Exercícios Futuros), conforme informação do contribuinte.

...

Como pode ser observado, os elementos acima apresentados comprovam que o "ciclo imobiliário," assim definido pelo sujeito passivo, não funciona da forma descrita pelo mesmo.

Também constatamos, após a análise acima, que a conta bancária mantida pelo contribuinte na Caixa Econômica Federal - CEF - nº 3106-1, principal conta do empreendimento Mirante do Trobogy, não havia sido apresentada pelo menos na resposta ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 3.

Destarte, através do Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 4, o contribuinte foi intimado a apresentar a conta bancária acima mencionada, os livros DIÁRIO e RAZÃO referentes ao ano-calendário de 2006, bem como foi informado das análises dos lançamentos contábeis acima mencionados, conforme termo de constatação.

O contribuinte, ao pedir a prorrogação do prazo, por 60 (sessenta) dias úteis, para a apresentação dos outros elementos requeridos no aludido termo, documento anexo, afirmou, em resumo, o seguinte sobre as observações efetuadas pelo Auditor-Fiscal:

...

Diante das afirmações do sujeito passivo, acima mencionadas, esta fiscalização reafirma que as exclusões efetuadas no LALUR não procedem, uma vez que não foram comprovadas pelo contribuinte, conforme os seguintes elementos:

1- Esta fiscalização exemplificou o mês de janeiro de 2007, porque foi este o mês exemplificado pelo contribuinte e, conforme demonstrado acima, os valores e o *modus operandi* exemplificados pela empresa fiscalizada não procedem. Além disto, os três casos

foram citados pela fiscalização porque foram os contratos assinados neste mês, de acordo com a documentação apresentada;

2- O empreendimento MIRANTE DO TROBOGY, de acordo com os contratos apresentados e o FRE - Ficha Resumo do Empreendimento - é composto de 186 unidades e o contribuinte apresentou uma listagem com 126 unidades, destas, aproximadamente, 33 foram contratadas no ano-calendário de 2006, 03 (três) em janeiro de 2007, 01 (um) em fevereiro de 2007, 03 (três) em março de 2007, nenhum em abril de 2007, 04 (quatro) em maio de 2007; 03 (três) em junho de 2007; 03 (três) em julho de 2007; 02 (dois) em agosto de 2007; 60 (sessenta) em setembro de 2007; 09 (nove) em outubro de 2007; 03 (três) em novembro de 2007 e nenhum em dezembro de 2007. Portanto, não houve uma constância de vendas de imóveis que possibilitasse os lançamentos "indevidos" no mesmo valor, conforme o contribuinte alega. Pelo contrário, no ano-calendário de 2007, as vendas ficaram concentradas no mês de setembro

3- Analisando os demais contratos, assinados em outros meses, não identificamos nenhum lançamento contábil no qual o reconhecimento da receita (Débito: Receita Imobiliária (resultado de exercício futuro) e Crédito: Incorporação Mirante do Trobogy (receita)) foi maior do que o valor contratado, ao contrário, as receitas reconhecidas sempre foram menores do que as contratadas, além do que existiram as parcelas provenientes da Caixa Econômica Federal que não estão individualizadas por contrato, que devem ser reconhecidas;

4- Conforme podemos constatar na conta de Resultado de Exercício Futuro, com o saldo existente em 31/12/2006, e, tendo em vista os contratos assinados em 2006, é natural que existam valores de receitas reconhecidos no ano-calendário de 2007, proveniente de outros exercícios;

5- Por fim, não cabe à fiscalização comprovar as exclusões efetuadas pelo contribuinte no seu livro fiscal (LALUR), uma vez que as receitas que o contribuinte alega serem "meras receitas escriturais" estão devidamente lançadas na sua contabilidade e, inclusive, compuseram o resultado do exercício apurado pelo mesmo, sendo transferidas para o seu patrimônio líquido, no qual podem ser destinadas para todos os fins legais como, por exemplo, distribuição de lucros. Os livros contábeis fazem prova a favor e contra o contribuinte. Na realidade, o sujeito passivo é que deve demonstrar, mês a mês, e não só com um exemplo, que tais receitas não são devidas, informando todos os lançamentos contábeis envolvidos, e não só lançamentos globais em balancetes. Estes lançamentos deve estar acompanhados de toda a documentação comprobatória pertinente, indicando, inclusive, os recebimentos da Caixa Econômica Federal discriminados por contratos;

Destarte, as exclusões efetuadas no LALUR, no valor de R\$ 2.195.407,20 (dois milhões cento e noventa e cinco mil quatrocentos e sete reais e vinte centavos), foram adicionadas ao lucro conforme descrito no Auto de infração, uma vez que o sujeito passivo não comprovou que estas foram devidas.

3.2.2 - EXCLUSÕES INDEVIDAS - CSLL

De forma reflexa e de acordo com o descrito no Auto de infração, foi constituída de ofício a CSLL - Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - tendo em vistas as exclusões do Lucro Líquido, no valor de R\$ 2.195.407,20 (dois milhões cento e noventa e cinco mil quatrocentos e sete reais e vinte centavos), conforme descrito na infração anterior, cujos dispositivos legais encontram-se descritos no Auto de Infração.

3.2.3 - MULTA ISOLADA

Foram constituídas de ofício as multas isoladas, tanto para o IRPJ como para a CSLL, com base na Lei 9.430/06, art. 44, inciso II, alínea b, tendo em vista o não recolhimento das estimativas, que foram devidas em decorrência das adições aos resultados mensais, das exclusões indevidas efetuadas pelo contribuinte ao lucro, conforme descrito nas demais infrações anteriores (3.2.1 e 3.2.2). Estas multas foram calculadas a partir do mês de julho de 2007.

No DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO DA MULTA ISOLADA, anexo ao processo, estão descritos os cálculos destas multas.

A ciência da Contribuinte, relativamente aos autos de infração, ocorreu no dia 05/01/2012, data essa conforme consignado no Aviso de Recebimento, AR, às fls. 2018.

A impugnação da Contribuinte, anexa às fls. 2020 a 2058, acompanhada de documentação anexa, foi apresentada em 06/02/2012, data confirmada pelo carimbo de protocolo apostado nesse documento.

A Unidade de origem se manifestou em Despacho, às fls. 4939, pela tempestividade da impugnação apresentada.

DA IMPUGNAÇÃO

Em sua impugnação de 39 laudas, às fls. 2020 a 2058, a Impugnante faz uma descrição detalhada dos fatos ocorridos na ação fiscal, das operações envolvidas na questão e dos resultados da auditoria realizada, os quais pormenoriza.

A Interessada inicia, então, com as argumentações que representam suas razões de defesa, nessas esclarece, afirma e defende seus pontos de vista, conforme transcreve-se, de forma resumida, mas trazendo as suas essências, a seguir:

1) DOS FATOS E DO DIREITO (IRPJ E CSLL REFLEXA)

1.1) A contribuinte no início do procedimento de fiscalização prestou informações visando tão-só os contratos de prestação de serviços que mantinha junto a órgãos públicos. Esta afirmação foi checada pelo fiscal junto às diversas prefeituras (doc. anexo) e permanece indene, sem retoques ou reproche.

1.2) Isto posto, o nó górdio fica circunscrito aos contratos de mútuo firmados junto a Caixa Econômica Federal, portanto adstrito às receitas da atividade imobiliária. Esta visão angular deve ser preservada para deslinde da *vexata quaestio*, a saber, toda a exclusão da base de cálculo impositiva só poder-se-ia incidir dessa receita auferida, se tributável fosse. Ou não.

1.3) Aponta inconsistências na análise, pela Fiscalização, nas amostras - 3- de vendas realizadas no mês de janeiro de 2007.

1.4) Para espantar de vez quaisquer laivos de dúvidas a ora impugnante toma como exemplo os mesmos contratos manipulados pelo nobre auditor e que segundo o mesmo serviu de amostra para lançamento de todo ano calendário - como se possível fosse-ei-los de perspectiva jus contábil aceita pela legislação tributária.

1.5) Assim, traz tabelas, à título de analisar e demonstrar os lançamentos, nos mesmos contratos utilizados como exemplo pela Fiscalização.

1.6) Com acerto, é o que se pode receber mediante simples confronto da totalidade dos recebimentos da Sativa Engenharia LTDA., conta CEF -3106-1 e CEF - 007.3 nos meses de abril, junho e julho de R\$ 215.894,41, R\$ 299.047,40 e R\$ 251.723,97, com o montante das receitas contabilizadas na conta 3.01.02.02.00003 que foram da ordem de R\$ 215.870,43, R\$ 293.150,80 e R\$

251.958,10, sendo eventuais diferenças, irrisórias frente ao volumoso movimento de recebimento de mutuários, à época foram objeto de conciliação e posterior contabilização.

1.7) Em nenhum momento o fisco foi prejudicado. É o que se pode constatar do confronto global entre os valores efetivamente recebidos por Sativa Engenharia LTDA., da ordem de R\$ 2.838.497,66 (conforme extratos das contas CEF- 3106-1, CEF- 14.6 e CEF- 14.6- mais de uma vez fornecidos ao d. auditor) e o valor global das receitas reconhecidas e oferecidas à tributação oriundas da atividade imobiliária da ordem de R\$ 2.837.135,10.

1.8) Assim, fica comprovada com enchansa a VERDADE MATERIAL de que as parcelas efetivamente recebidas oriundas dos contratos da atividade mobiliária foram devidamente reconhecidos contabilmente e fiscalmente. Valor global recebido do contrato no exercício abrangendo os recebimentos do contrato examinado R\$3.482.792,95. Valor global reconhecido como receita (conta contábil 3.01.02.02.00003) R\$3.441.792,95.

2) DIVERGÊNCIA ENTRE AS RECEITAS EFETIVAMENTE RECEBIDAS/CONTABILIZADAS EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL

2.1) Sativa Engenharia LTDA., mais uma vez, afirma que todas as receitas recebidas foram contabilizadas e tributadas. É fato provado e comprovado que a auditoria fiscal esteve e está de posse de todos os extratos bancários - de todas as instituições bancárias, sem exceção - que Sativa manteve e mantém movimentos, portanto fácil inferir que bastava prévia consulta à CEF por parte da autoridade fiscal - acaso não desse fidedignidade aos extratos bancários disponibilizados por Sativa — que o imbróglio estaria desfeito.

2.2) Ora, o fato provado é que no caso em tela ocorreu erro de lançamento provocado por indevida antecipação de receita de contratos que só foram incorridos contábil e financeiramente em 2008. Equivale dizer, tais receitas escrituradas como antecipadas não deveriam e nem poderiam ser contabilizadas em 2007, qualquer que fosse o regime adotado, seja o regime de competência, seja o regime de caixa.

2.3) Os valores efetivamente recebidos podem ser aqui visualizados:

1º) Receitas efetivamente recebidas:

2007	Receita recebida - extratos bancários CEF			
	Conta 3106-1	Conta:14.6	Conta:007.3	TOTAL
JAN.	89.790,70	-	271.207,74	360.998,44
FEV.	54.941,35	-	239.607,06	294.548,41
MAR.	83.653,30	-	511.543,69	595.196,99
ABR.	38.092,82	-	177.801,59	215.894,41
MAI.	161.699,73	-	188.062,08	349.761,81
JUN.	51.892,21	-	247.155,19	299.047,40
JUL.	31.864,49	-	219.858,48	251.723,97
AGO.	71.908,80	-	229.143,91	301.052,71
SET.	73.197,15	147.780,99	210.872,26	431.850,40
OUT.	48.307,08	445.785,58	-	494.092,66
NOV.	46.299,27	822.479,41	-	868.778,68
DEZ.	49.254,06	33.366,46	-	82.620,52
TOTAL	800.901,96	1.449.412,44	2.295.252,00	4.545.566,40

2.4) Repita-se o quanto transcrito na resposta ao fisco na pág. 6 do relatório fiscal: o valor excluído no LALUR representa receitas contábeis antecipadas, sem a devida contrapartida de recursos

financeiros, ou seja, representaram mera receita escriturai, já que, como sabido pelo fisco, a empresa apurava e apura seus tributos pelo regime de caixa.

2.5) Ora como constatado pelo d. fiscal no decorrer da fiscalização, em razão de respostas a ele endereçadas, a contribuinte ora impugnante deixou claro que por explorar atividade imobiliária, e em razão de permissivo legal, optou por reconhecer sua receita bruta somente no momento em que efetivamente recebida, relativa aos contratos de unidades imobiliárias vendidas.

2.6) É dizer, atendendo a uma faculdade legal para empresas desse ramo, a impugnante apurava seus tributos com base no reconhecimento de receita pelo regime de caixa, no entanto, surpreendeu-se no momento do preenchimento do LALUR, ao se deparar com valores de receitas reconhecidas na escrita contábil, sem a devida contrapartida de recebimento no banco. Foi então, que a impugnante, no intuito de sanar o equívoco excluiu as receitas erroneamente reconhecidas, já que não haviam sido efetivamente recebidas.

2.7) Para comprovar isto a contribuinte ofereceu ao fisco todos os seus extratos bancários, indicando que a efetiva receita recebida em suas contas destoava das receitas reconhecidas na escrita contábil.

2.8) O mais importante — em que pese o erro perpetrado tanto no momento do reconhecimento da receita quanto no momento da sua exclusão — é que a empresa não causou prejuízo ao fisco, tendo em vista que a receita escritural excluída no LALUR, na medida em que foi efetivamente recebida nos exercícios seguintes, foi então reconhecida pela contabilidade e assim tributada, como se prova em anexo.

2.9) Estes dizeres resumem, mediante dissertação objetiva de simples cognição, que os lançamentos temporão ocorridos na escrituração contábil, não tiveram o condão de suprimir, ou mesmo desvirtuar a apuração dos tributos devidos. Nesse contexto vale trazer à baila, antes de prosseguir no desate do nó górdio, atenta leitura do art. 273, inciso I e II do RIR/99. *Transcreve o citado artigo da legislação.*

2.10) De logo se vê que a inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita só será fundamento para lançamento de imposto, quando houver postergação do pagamento de imposto para período de apuração posterior ao devido, ou quando resultar em indevida redução do lucro real. Não é o caso. Não houve postergação de imposto, porque pelo regime de caixa o imposto "postergado" só foi devido em 2008 mesmo. E o lucro real reduzido, foi reduzido devidamente.

2.11) Apresenta uma análise da norma tributária de regência do IRPJ. Com esse objetivo transcreve trechos do Código Tributário Nacional, art. 43, e traz referências doutrinárias, Paulo de Barros Carvalho, para definir os critérios material e temporal da regra matriz de incidência tributária do imposto de renda de pessoa jurídica - IRPJ. Pormenoriza, ainda os regimes de apuração do resultado, em especial caracteriza o de Competência.

2.12) Em verdade, as empresas tributadas com base no lucro real (que é o caso dos autos) estão, em regra, obrigadas a adotar o regime de competência para fins de apuração dos tributos.

2.13) Mas como dito, conforme o ordenamento jurídico vigente, pessoas jurídicas como a impugnante, que exerce atividades imobiliárias podem adotar o Regime de caixa: regime contábil que apropria as receitas e despesas pela entrada e saída efetiva da moeda. *Descreve a diferenciação entre os Regimes de Caixa e Competência.*

2.14) No caso concreto, tendo em vista que o regime de caixa foi o adotado pela empresa impugnante para apurar seus tributos, não há que se exigir da empresa a cobrança de IRPJ apurado com base em receita meramente escritural. Noutras palavras, o presente auto de infração — ferindo de morte a apuração pelo regime de caixa -adicionou ao lucro líquido de 2007, valores sobre os quais

SATIVA ENGENHARIA não adquiriu disponibilidade econômica, posto que não recebidos no exercício de 2007, e com isso não constituíram fato gerador do IRPJ (neste exercício, repise-se).

2.15) Pois bem, a totalidade de receita prevista contratada no ano de 2007 (no que toca às receitas de empreendimentos imobiliários) representou o importe de R\$ 6.594.305,78 então debitados na conta CLIENTE INCORPORAÇÃO 1.01.02.01.2007, e tinha como contrapartida o crédito na conta RECEITA DIFERIDA IMOBILIÁRIA 2.03.01.01.0001, cujo movimento foi de R\$ 6.597.757,16.

2.16) O erro ocorreu justamente no reconhecimento de receita, pois foi debitado no ano de 2007 na conta RECEITA DIFERIDA IMOBILIÁRIA 2.03.01.01.0001 o total de R\$ 6.597.757,16, e creditado na conta MIRANTE DO TROBOGY (receita reconhecida) 3.01.02.02.00003 o total de R\$ 6.592.323,36, sem que houvesse o recebimento efetivo de receita neste montante (com base no regime de caixa optado pela impugnante).

2.17) Ora, como prova os documentos anexos, os recursos efetivamente recebidos pela empresa no exercício de 2007 na conta BANCOS se resumem no importe de R\$ 4.545.566,40 (quatro milhões quinhentos e quarenta e cinco mil quinhentos e sessenta e seis reais e quarenta centavos), valor este semelhante ao que foi devidamente oferecido para tributação como se constata na DIPJ do período.

2.18) Neste termos, é possível perceber que as exclusões no LALUR na verdade tem como justificativa o descompasso entre a conta BANCOS (que representam o efetivo recebimento da receita oriunda dos contratos do empreendimento TROBOGY) e a conta de resultado do exercício que ficou indevidamente inflada de antecipação de receitas que deveriam e foram tributadas em 2008.

2.19) Em suma, todo o imbróglio é resultado do fato de que a empresa cometeu erros no registro de suas receitas, na medida em que reconheceu como tal, toda a receita prevista dos contratos do empreendimento TROBOGY, sem que a mesma tivesse sido efetivamente recebida do agente financeiro, ou seja: a empresa reconheceu receitas em valor muito superior ao quanto recebido pelo empreendimento TROBOGY no ano de 2007, nas contas da CEF.

2.20) Optando por tributar pelo regime de caixa, como lhe é deferido pela legislação, a empresa então exclui os valores do LALUR e da DIPJ que reputou ser a diferença entre a receita escritural, e a receita efetivamente recebida.

2.21) Ademais, como se pode conferir pelo exame dos livros contábeis e extratos bancários de 2008 ora acostados - e em vista de que neste ano nenhum outro empreendimento imobiliário além do TROBOGY foi realizado - a diferença de receita excluída no ano de 2007 por não ter sido efetivamente recebida, foi corretamente reconhecida no ano de 2008 e devidamente oferecida à tributação neste ano, tudo em atenção ao regime de caixa.

2.22) Isto posto, resta demonstrada a improcedência do Auto de Infração, visto que a imputada exclusão do lucro líquido no total de R\$ 2.195.407,20, na verdade configurou, em grande parte do montante, exclusão de receitas meramente escriturais, sobre as quais SATIVA ENGENHARIA não teve disponibilidade econômica no exercício de 2007, porque não as recebeu efetivamente neste ano, e sim no exercício seguinte. Razão pela qual urge ser abatido da base de cálculo do presente auto, o valor de R\$ 2.195.407,20 que é o total de receita efetivamente recebida no exercício de 2008, que foram indevidamente antecipadas em 2007.

2.23) Noutras palavras, é lícito que seja julgada a improcedência do auto de infração quanto a este montante de receita supra identificado, pois configuraria *bis in idem* a tributação dos mesmos ingressos de receita no exercício de 2007 e 2008. Isso porque, em 2007 o valor apontado foi erroneamente reconhecido antecipadamente como receita, mas só foi recebido efetivamente em 2008: e em 2008 tal montante compôs o lucro informado na DIPJ e com isso foi tributado (afinal -

repita-se mil vezes -, pelo regime de caixa optado pela empresa, somente em 2008, quando do efetivo recebimento é que pode ser reputada auferida tal receita, e com isso informada como base de incidência do IRPJ).

2.24) A questão ficou intrincada, e a impugnação repetitiva, mas foi a única maneira de explorar, ou melhor, evidenciar, deixar óbvio, ululante, a verdade material dos fatos ocorridos. Aliás a exigência da busca pela verdade material — que é princípio de indeclinável observância da Administração Pública no âmbito de suas atividades procedimentais e processuais - consiste justamente em se perseguir a aproximação: entre a realidade factual e sua representação formal; aproximação entre os eventos ocorridos na dinâmica econômica e o registro formal de sua existência; - e especificamente para o atividade de lançar tributos – entre a materialidade do evento econômico (fato imponível) e sua formalidade através do lançamento tributário.

2.25) O autuante lançou de ofício baseado numa mera representação (equivocada) da realidade. Ele acabou por presumir que toda receita escriturada para o ano de 2007, foi totalmente recebida em 2007, e ao invés de se aproximar da realidade factual, na verdade se distanciou, pois sequer apreciou os extratos bancários que continham toda a verdade material: todo ingresso de receita de 2007, ou melhor, toda a receita efetivamente auferida em 2007 pelo regime de caixa, está contida no movimento das contas bancárias ora acostado, e está longe de alcançar o valor da receita escriturada.

2.26) E como bem assevera o magistral doutrinador Hugo de Brito Machado , não existe renda presumida. A renda há ser sempre real! Presumido, ou arbitrado, pode ser o montante da renda. A existência desta, porém, há de ser real. E o fisco deve ter elementos para demonstrar a existência da renda, embora por vezes não tenha condições de determinar o seu montante.

2.27) Logo, a impugnante suplica que a verdade material não seja abandonada no presente processo administrativo, pois o lucro líquido adicionado de R\$ 2.195.407,20 — que gerou a vultosa exigência de IRPJ e CSLL ora impugnada - foge, frustra, corre, passa ao largo, bem longe da realidade factual experimentada pela empresa no ano de 2007.

2.28) Pelo bem do Direito, da ordem jurídica, da verdade material, suplica a impugnante que os eminentes julgadores se abriguem na verdade dos acontecimentos, e abandonem a falsa representação da realidade em que se sustentou o d. fiscal.

2.29) Por fim, posto que a CSLL foi exigida de forma reflexa, insta ser excluída de sua base cálculo o mesmo montante de R\$2.195.407,20 pelos mesmos motivos exaustivamente suso expostos.

3) DA MULTA ISOLADA

3.1) Ocorre que para o mesmo fato ou base de cálculo relativa à primeira infração, foi lançada a multa de ofício de 75% do art. 44, I da Lei 9.430/96, e a multa isolada de 50% disposta neste mesmo artigo em seu inciso II, alínea "b". *Transcreve o citado artigo da legislação.*

3.2) Ora, é absurdo o procedimento então feito no auto de infração uma vez que, como se pode ver no demonstrativo do fiscal foi aplicada a multa isolada exatamente sobre as mesmas bases de cálculo para a multa de ofício. Assim, quando da apuração da suposta infração de exclusão indevida do lucro líquido, o fisco fez o lançamento de ofício de IRPJ e da CSLL sobre o montante por ele adicionado, aplicou a multa de ofício e ainda aplicou a multa isolada pela falta de antecipação mensal do tributo sobre aquela exclusão indevida!

3.3) E tal proceder viola o Princípio do *Non Bis In Idem*, que embora não esteja expressamente previsto constitucionalmente, tem sua presença garantida no sistema jurídico de um Estado Democrático de Direito; pois este postulado certamente se avolumou com o incremento do respeito

à dignidade da pessoa humana e com a consolidação de um ordenamento jurídico que se ocupa precipuamente com a punição do fato delituoso, e não do agente.

3.4) Tanto é que, seja sobre a luz deste princípio, seja em virtude do princípio da absorção/consunção, o Conselho de Contribuintes imortalizou o entendimento no sentido de ser vedada a aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício, não havendo outro caminho mais justo senão o julgamento da total improcedência da multa isolada ora objurgada, nos conformes da jurisprudência pacífica. *Transcreve trechos de Acórdãos do Conselho de Contribuintes.*

3.5) Não é demais colocar, que a insurgência supra exposta, embora irretorquível, foi feita por puro amor à argumentação, pois, como antes demonstrado, as exclusões efetuadas na DIPJ e no LALUR sequer podem ser consideradas como infração à legislação do IRPJ, tendo em vista que se referiam a valores de receita antecipada incorretamente na escrita contábil, cujo recebimento só ocorreu efetivamente no exercício de 2008.

3.6) Se foi indevido o lançamento de ofício da IRPJ e da CSLL sobre tal montante de receita, que pelo regime de caixa, só deveria e foi tributada em 2008, não há que se falar em tributos que deixaram de ser recolhidos por estimativa; por isso é improcedente, também sobre essa ótica, a multa isolada. Constata-se que, após a entrega da impugnação, em 09/03/2012 (ultrapassado o prazo regular), a Interessada apresentou nova petição, às fls. 4941/4942, na qual solicita a juntada de novos documentos (compostos de extratos bancários e notas fiscais de prestação de serviços). Nesse documento, a Peticionária pugna pela aceitação da documentação, como argumenta, em homenagem ao princípio da verdade material e ao devido processo legal.

[...] (grifos nossos)

4. A DRJ/CGE proferiu o v. acórdão recorrido de fls. 5213/5241, julgando totalmente improcedente a Impugnação, mantendo integralmente os lançamentos, assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. ERRO. ALEGAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

É dever da pessoa jurídica, quando intimada para tanto, comprovar por meio de documentos hábeis os registros efetuados em sua escrituração contábil, bem como apresentá-la devidamente formalizada.

Havendo eventual erro em sua contabilidade deverá efetuar os acertos contábeis devidos e comprová-lo, por meio de documentos hábeis que demonstrem o equívoco cometido nos registros efetuados em sua escrituração contábil.

Alegações desacompanhadas das respectivas provas não ensejam revisão do lançamento.

DOCTRINA. VINCULAÇÃO DAS DRJ.

A manifestação da doutrina especializada não vincula as decisões prolatadas por este colegiado julgador.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA OU JUDICIAL. NÃO VINCULANTE.

A autuada não juntou nos autos posição que vincule as decisões prolatadas por este colegiado.

VERDADE MATERIAL. ÔNUS DA PROVA.

A busca da verdade material pressupõe a observância, pelo sujeito passivo, do seu dever de colaboração para com a Fiscalização no sentido de lhe proporcionar condições de apurar a verdade dos fatos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

RECEITAS DERIVADAS DE CONTRATOS DE LONGO PRAZO. DIFERIMENTO.

O que o artigo 407 do RIR/1999 autoriza diferir da tributação é somente a parte do preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, apurada na forma dos §1º e §2º do inciso II, do caput do mencionado dispositivo. Descumprida tal norma, impõe-se o lançamento dos valores indevidamente excluídos.

APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO LUCRO REAL. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Considera-se indevida a exclusão efetuada na apuração da base de cálculo do IRPJ - lucro Real, quando o contribuinte não logra comprovar a natureza dos valores excluídos.

IRPJ. ESTIMATIVA. NÃO RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

A lei estabelece que, nos lançamentos de ofício, será aplicada multa exigida isoladamente, no percentual de 50%, sobre os valores devidos, e não recolhidos integralmente, a título das estimativas mensais, estando o contribuinte sujeito à apuração do lucro real anual, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente.

É cabível a aplicação de multa isolada, decorrente de falta de pagamento de estimativas mensais, concomitantemente com multa proporcional referente ao imposto devido e não pago ao final do período de apuração anual, haja vista cuidarem de hipóteses punitivas distintas.

CSLL.

Aplicam-se aos lançamentos da CSLL os mesmos argumentos esposados para o IRPJ, naquilo em que há similitude dos motivos do lançamento e das razões de impugnação.

5. Inconformada com o v. acórdão *a quo*, a Recorrente interpôs o Recurso Voluntário de fls. 5248/5289 visando sua reforma, sem, contudo, trazer aos autos qualquer elemento novo ou ter apresentado documentos que comprovassem as alegações, arguindo, em síntese, que:

i. Preliminar:

i.i “DA NULIDADE DO ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. PRETERIÇÃO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL, AMPLA DEFESA E AMPLO CONTRADITÓRIO” afirma que:

“(...) basta olhos de ver a ressaltar a ocorrência de curto-circuito na votação colegiada posto que no Relatório do acórdão vergastado fica patente que o mesmo omite, para outros julgadores, os elementos, documentos e razões de defesas trazidas ao bojo dos autos antes, durante e depois do lançamento do crédito tributário. Ora, a votação fica mascarada, imprestável e inservível se o voto dos componentes de determinado órgão julgador é pronunciado às cegas ou com abordagem unilateral (...);

“(...) Lado outro, rasa análise do “Relatório” constante na decisão combatida, demonstra a clara supressão dos argumentos trazidos pela contribuinte, – para

tanto basta mero exame dos “vácuos de citação” representados por “reticências” (fls.5216,5217,5218) existentes nos parágrafos que fazem parte do relatório do acórdão profligado, que por curiosidade, somente suprimem as alegações trazidas pelo ora recorrente - o que claramente prejudica de forma irreparável o julgamento imparcial da d. Turma de Julgamento. E como de acordo com uma expressão popular de autoria do filósofo chinês Confúcio “uma imagem vale mais que mil palavras”, segue em anexo fragmentos do quanto alegado (fls.5216-5218): (...);

“(...) Nítida a ofensa do acórdão multicitada aos artigos 14, inciso III, art.15, §5º da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011, via de consequência pela decretação de nulidade em instância superior, no caso o CARF (...);

“(...) No caso em tela, os membros julgadores do precitado acórdão nº04-47.620 - 2ª TURMA DA DRJ/CGE não tiveram acesso aos excluídos termos das razões de defesa do réu (sic!) e dessarte emitiram voto viciado na origem obnubilado com visão única do relator do caso e insofismável prejuízo do réu (sic!) que fulmina de todo, por imprestável e ofensa ao devido processo legal, cerceamento do direito de defesa e amplo contraditório o acórdão nº04-47.620- 2ª TURMA DA DRJ/CGE. O até aqui demonstrado fundamenta a arguição de nulidade da decisão proferida em julgamento de primeiro grau, por ser nítido a preterição do direito de defesa, conforme positivado no inciso II do artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (...);

“(...) Por todo exposto, como já dito e demonstrado aqui, ali e acolá, desde já em sede de preliminar, é requerido a NULIDADE ABSOLUTA de o acórdão nº04-47.620- 2ª Turma da DRJ/CGE (...);

ii. Mérito:

ii.i “DO MENOS CABO AS PROVAS MATERIAIS COLIGIDAS ANTES-DURANTEDEPOIS DO LANÇAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO EM SEDE DE RECURSO. DONDE SE INVESTIGA CONCEITO JUS CONTABIL DE REGIME DE COMPETÊNCIA E REGIME DE CAIXA. O REGIME ADOTADO IN CAUSAE SOMENTE PARA PAGAMENTO DE TRIBUTOS FOI REGIME DE CAIXA” afirma que:

“(...) Não há primeira nem segunda versão para as exclusões do lucro líquido para apuração do lucro real no que diz que foram excluídas na DIPJ e no LALUR do ano calendário 2007 e adicionadas nas mesmas mídias em 2008. A primeira afirmação, segundo livre interpretação do acórdão primário não faz sentido. Com efeito, o argumento para adoção do regime de caixa para efeito de tributação do IRPJ/CSLL permanece hígido e válido tanto para a prima quanto para a segunda versão posta em cheque, e mais que isso, ambas resistem ao crivo do fisco e não causaram mossa na base tributável quando devidas. É o que demonstrar-se-á as escancaras, retirando o véu dos que teimam em não entender distinção categórica entre

escrituração pelo regime de competência, escrituração pelo regime de caixa e tributação pelo regime de caixa, se e quando autorizada em lei, o que é exceção a regra geral de tributação pelo regime de competência (...)”;

“(...) Uma coisa é uma coisa, outra coisa é outra coisa. Repita-se, não faz sentido, a uma que essas receitas firmadas com órgãos públicos, foram adotados todos e mesmos procedimentos de lançamentos na escrita contábil fiscal de SATIVA, a saber, apesar de múltiplas vezes repetidas aqui, ali e alhures, adotado, como de regra, o regime de escrituração pelo regime de competência e a tributação pelo regime de caixa e tais lançamentos e exclusões passaram pelo crivo da d. auditoria fiscal e não sofreram quaisquer reproches e, não são objeto de auto de infração e nem foram avocadas nem contextualizada em peça impugnatória, logo fora de propósito avocação no acórdão nº04-47.620- 2ª Turma da DRJ/CGE (...)”;

“(...) O que causa espécie, vale sublinhar, pela importância da elucidação do texto e contexto da questão posta e que desata o nó górdio e ajuda a fechar a caixa de Pandora aberta pelo acórdão vergastado: a CEF, Caixa Econômica Federal S/A é uma empresa de economia mista e, portanto, para efeito de tributação na esfera de competência da União – é o caso do IRPJ e da CSLL, do PIS/COFINS- todos financiamentos por ela intermediadas, podem e subsume ao previsto no artigo 407 e 408 do RIR/99, significa dizer, firme na legislação de regência, a escrituração é na seara do lucro real, obrigatoriamente pelo regime de competência e a tributação, pode optar pelo regime de caixa, bem entendido e sem subterfúgios ou crassos erros de perspectivas devido, talvez quem sabe, por escorço sem fundamento na régua, esquadro e compasso (...)”;

“(...) Cabe ponderar que na questão controvertida coexistem – duas espécies de faturamento fonte das receitas oriunda do empreendimento MIRANTE TROBOGY, parte mínima recebidas diretamente dos adquirentes das unidades do empreendimento, essas sim sujeitas ao tratamento relativas a empreendimentos comuns de longo prazo e maior cota, quase totalidade faturadas contra a CEF S/A, essas enquadradas no tratamento favorecido pelo caput do artigo 409 e §2º do RIR/99 (...)”;

“(...) Se a multa aplicada é de 75 por cento, não há alongar discussão acerca do tema de falta de apresentação de documentos, logo, é no mínimo controverso e estranha a perspectiva do acórdão vergastado (...)”;

“(...) Ademais disso, no parágrafo subsequente do acórdão combatido, o julgado de modo açodado assume sem maiores argumentos e consequências que a impugnação aos autos procedimentais está vazio de provas. Ora, não faz nexo causal tal infundada assertiva, para tanto basta compulsar ainda de modo aleatório documentos acostados ao procedimento antes-durante depois do auto de infração

para ficar mais que comprovado o correto procedimento da intitulada “defendente”. (...);

“(…) Por homenagem ao princípio da lealdade processual convém lembrar que SATIVA foi submetida três sucessivas e simultâneas ações do fisco federal e em todas elas agiu de forma idônea e hialina, em todas elas apresentou e disponibilizou todos, todos, todos, livros contábeis, Diários, Balancetes, Razões, LALUR, DIPJ, arquivos SINCO e MANAD dos anos calendários de 2006, 2007 e 2008. Isso a três autoridades representantes da Receita Federal do Brasil, em distintas fiscalizações, incluindo o último, autor do auto de infração em ora sede de Recurso, versando de idênticas exclusões (...);

*“(…) Em revista, sempre na senda de anotar o antes afirmado – a lealdade processual de SATIVA e a busca incessante de fornecer documentos se e quando intimada - em foco o Mandado de Procedimento Fiscal nº 0510100.2010.00455, dessa feita com objeto de auditoria fiscal do **ano calendário de janeiro a dezembro de 2007**. Sim, o mesmo ano em debate controvertido no presente Proc. Adm., e que lança luz esclarecedora para deslinde da vexata quaestio sub lume (...);*

“(…) Ora, ora, nobres representantes do fisco, como mostra a historiografia colacionada, auditaram SATIVA nos anos calendários de 2007, 2008 e 2009. Portanto, estiveram de posse e manuseio integral de toda a contabilidade contábil e fiscal da ora “recursante” por largo tempo. E, demais disso a todo tempo e hora SATIVA nunca recusou esclarecer fatos e apresentar elementos, esclarecimentos e documentos quando intimada. Os exemplos elencados acima corroboram às escâncaras o supra afirmado. (...);

“(…) Sim, é importante entender que o precitado erro de fato em nada prejudicou o fisco e nem sequer necessitou de lançamentos de contrapartida para correção. Erro se cometido existiu se deu contra a própria entidade jurídica SATIVA que restou por inflar o lucro líquido do período, o que foi corrigido de modo extra contábil no livro próprio que é o LALUR (...);

“(…) De fato, esse tema já foi objurgado desde a inicial do presente recurso voluntário e desde o primeiro portal se fez claro que o empreendimento TROBOGY se deu pelo patrocínio da CEF S/A., que como público e notório é uma entidade do governo federal. Os fatos públicos e notórios não precisam de provas a inteiro teor do art.374 do CPC, mesmo assim convém trazer à tona o Decreto-Lei nº759, de 12 de agosto de 1969, disponível em www.planalto.gov.br. Demais a mais todas as providencias foram tomadas para adequar a escrita contábil aos exatos contornos dos multicitados arts. do RIR/99, alguns lançamentos até com excesso de zelo que obrigou aludida exclusão no LALUR do ano calendário de 2007 e oferta a tributação no ano calendário de 2008 (...);

*“(…) À evidencia que a Autoridade fiscal tem competência e, no caso, deveria e **poderia** constatar se a hipótese a de postergação ocorreu ou não, se bem que não é o caso posto, pois como já dito na espécie ocorreu mero erro de fato e não de direito. No evento posto, não é o caso em “verificar se um evento, futuro e incerto, tivesse ou não ocorrido em períodos posteriores.” (…);*

“(…) Senhores Julgadores de escol, sempre é bom lembrar que o período base ou ano calendário autuado foi o de 2007, e a fiscalização esteve de posse de documentos de 2006, 2007 e 2008, e, a auditoria federal ocorreu no ano civil de 2011, logo, fácil inferir sem maiores delongas que todas as DIPJ, DCTF, DIRF, DARFs e demais longa lista de obrigações acessórias que permitem ao fisco lançar tributos sem mesmo comparecer na sede da empresa – foi exatamente isso que ocorreu no objurgado lançamento do auto de infração objeto em grau de recurso voluntário-estavam à disposição sim da autoridade lançadora (…);

“(…) No que afirma e não prova, o acima em tela deve-se afirmar de modo objetivo que a documentação foi entregue consoante previsão legal com espeque no §4º, “a” e §5º do art.16 do PAF com a devida justificativa e pelo que se denota não foi analisada até por que nem uma linha sequer nem risco ou comentários mínimos a decisão em lume toca no sentido de manutença da validade ou não da longa lista de extratos bancários de 2007 e 2008 da CEF S/A, das Notas Fiscais Fatura do período de janeiro a 31 de dezembro de 2007 além das DMPL – Demonstrativos das Mutações do Patrimônio Líquido dos anos calendários de 2007, 2008 e 2009, entre outros elementos e documentos (…);

ii.ii “DA MULTA ISOLADA. DA BASE DE CÁLCULO DE APLICAÇÃO DA MULTA. DA SÚMULA Nº 105 do CARF” afirma que:

“(…) Ao inverter a ordem dos fatores, no caso em deslumbre, inverte-se, altera-se, o resultado do produto. Sim o argumento principal é o de que a multa isolada foi lançada sobre idêntica base de cálculo da multa de lançamento de ofício. Aqui não se trata de multas isoladas (no plural) e sim de multa isolada (no singular) lançada de modo sumário num totalizador único – vênia pelo pleonasma - no caso exclusão única no LALUR do ano calendário de 2007 e ofertadas a tributação no ano calendário de 2008, se bem que este tema transborda do ora debatido e postado em grau de Recurso de maior hierarquia (…);

“(…) Com efeito, independente do foco principal do objeto em solução, isto é, única base de cálculo, única incidência, único fato impositivo, única fotografia com contornos bem definidos, entende o acórdão primário que é possível distribuir a mesma base de cálculo, repita-se, mesmo quantum tributável em diversificados meses de ocorrências, no caso de julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2007, mitigando a bel prazer os juros distribuídos mês a mês (…);

“(…) No caso é despidiendo tal empreitada posto que tanto na competência temporal da IN nº 93 quanto da IN nº1.515, SATIVA, permanece indene a não incidência de multa isolada no fato gerador em tela, objeto de auto de infração, de tempestiva impugnação, de temporão acórdão e de auspiciosa análise em grau de recurso voluntário ao egrégio CARF (…)”;

“(…) No que diz com os acórdãos coligidos na seara de insurgência contra aplicação de multa isolada nada a acrescentar, sendo inconteste que os mesmos, ainda que desprezados pelo acórdão vergastado devem sim servir de norte para aferir procedência ou improcedência das mesmas pois, caso contrário, não seriam sumuladas pelo CARF sob nº105 (…)”;

ii.iii “DAS CITAÇÕES DOUTRINÁRIAS E JURISPRUDENCIAIS” afirma que:

“(…) Dispensam-se desnecessárias tautologias. O respeito é mútuo e isso não é virtude. Sem mais comentários (…)”; e,

ii.iv “LANÇAMENTO REFLEXO DA CSLL” afirma que:

“(…) Constatado que o auto de infração para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido do ano calendário 2007 é reflexo e cópia de integral reprodução do IRPJ, constatado ainda, que o Acórdão nº04-47.620 – 2ª TURMA DA DRJ/CGE, também nada discrepou de assim deixar patente a decorrência da sorte de uma está umbilicalmente ligada ao outro, reitera-se o pedido para que os Recursos interposto ao CARF sejam como tal julgados (…)”.

6. Por fim, requereu que *“(…) SEJA, totalmente anulável por vício formal o Acórdão nº04-47.620 – 2ª TURMA DA DRJ/CGE. (…) SEJA reformada a decisão a quo, tendo em vista que a recorrente juntou aos autos vultuoso montante de provas (fls.2069-4936/4941-5209 (…)) seja julgado totalmente improcedente o lançamento referente a multa isolada (…)”.*

7. Com o recurso juntou aos autos os documentos de fls. 5290/5431, denominados de *“Contas Recebidas por Data de Vencimento”* e *“Contas Pagas por data de Vencimento”*, respectivamente.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Alessandro Bruno Macêdo Pinto – Relator

8. O Recurso Voluntário é tempestivo, conforme despacho de fl. 5433, bem assim preenche os pressupostos de admissibilidade, nos termos do Decreto nº 70.235/1972 (PAF), razão pela qual dele conheço.

9. Trata-se o feito de Autos de Infração para exigência de IRPJ e CSLL, acrescidos de multa de ofício no percentual de 75%, multa isolada pelo não recolhimento das estimativas e juros de mora, no valor total de R\$ 1.985.127,85, referentes ao ano-calendário 2007.

10. A DRJ/CGE proferiu o v. acórdão recorrido de fls. 5213/5241, julgando improcedente a Impugnação, mantendo integralmente os lançamentos.

11. No Recurso Voluntário de fls. 5248/5289 a Recorrente, sem trazer aos autos qualquer elemento novo ou ter apresentado documentos que comprovassem suas alegações, aduziu, em resumo, que:

i. **Preliminar:**

i.i **“DA NULIDADE DO ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. PRETERIÇÃO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL, AMPLA DEFESA E AMPLO CONTRADITÓRIO”** afirma que:

“(...) basta olhos de ver a ressaltar a ocorrência de curto-circuito na votação colegiada posto que no Relatório do acórdão vergastado fica patente que o mesmo omite, para outros julgadores, os elementos, documentos e razões de defesas trazidas ao bojo dos autos antes, durante e depois do lançamento do crédito tributário. Ora, a votação fica mascarada, imprestável e inservível se o voto dos componentes de determinado órgão julgador é pronunciado às cegas ou com abordagem unilateral (...);”

“(...) Lado outro, rasa análise do “Relatório” constante na decisão combatida, demonstra a clara supressão dos argumentos trazidos pela contribuinte, – para tanto basta mero exame dos “vácuos de citação” representados por “reticências” (fls.5216,5217,5218) existentes nos parágrafos que fazem parte do relatório do acórdão profligado, que por curiosidade, somente suprimem as alegações trazidas pelo ora recorrente - o que claramente prejudica de forma irreparável o julgamento imparcial da d. Turma de Julgamento. E como de acordo com uma expressão popular de autoria do filósofo chinês Confúcio “uma imagem vale mais que mil palavras”, segue em anexo fragmentos do quanto alegado (fls.5216-5218): (...);”

“(...) Nítida a ofensa do acórdão multicitada aos artigos 14, inciso III, art.15, §5º da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011, via de consequência pela decretação de nulidade em instância superior, no caso o CARF (...);”

“(...) No caso em tela, os membros julgadores do precitado acórdão nº04-47.620 - 2ª TURMA DA DRJ/CGE não tiveram acesso aos excluídos termos das razões de defesa do réu (sic!) e dessarte emitiram voto viciado na origem obnubilado com visão única do relator do caso e insofismável prejuízo do réu (sic!) que fulmina de todo, por imprestável e ofensa ao devido processo legal, cerceamento do direito de defesa e amplo contraditório o acórdão nº04-47.620- 2ª TURMA DA DRJ/CGE. O até aqui demonstrado fundamenta a arguição de nulidade da decisão proferida em julgamento de primeiro grau, por ser nítido a preterição do direito de defesa, conforme positivado no inciso II do artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (...);”

“(...) Por todo exposto, como já dito e demonstrado aqui, ali e acolá, desde já em sede de preliminar, é requerido a NULIDADE ABSOLUTA de o acórdão nº04-47.620-2ª Turma da DRJ/CGE (...)”;

ii. **Mérito:**

ii.i **“DO MENOS CABO AS PROVAS MATERIAIS COLIGIDAS ANTES-DURANTEDEPOIS DO LANÇAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO EM SEDE DE RECURSO. DONDE SE INVESTIGA CONCEITO JUS CONTABIL DE REGIME DE COMPETÊNCIA E REGIME DE CAIXA. O REGIME ADOTADO IN CAUSAE SOMENTE PARA PAGAMENTO DE TRIBUTOS FOI REGIME DE CAIXA”** afirma que:

*“(...) Não há primeira nem segunda versão para as exclusões do lucro líquido para apuração do lucro real no que diz que foram excluídas na DIPJ e no LALUR do ano calendário 2007 e adicionadas nas mesmas mídias em 2008. A primeira afirmação, segundo livre interpretação do acórdão primário não faz sentido. Com efeito, o argumento para adoção do regime de caixa para efeito de tributação do IRPJ/CSLL permanece hígido e válido tanto para a prima quanto para a segunda versão posta em cheque, e mais que isso, ambas resistem ao crivo do fisco e não causaram mossa na base tributável quando devidas. É o que demonstrar-se-á as escancaradas, retirando o véu dos que teimam em não entender distinção categórica entre **escrituração pelo regime de competência, escrituração pelo regime de caixa e tributação pelo regime de caixa**, se e quando autorizada em lei, o que é exceção a regra geral de tributação pelo regime de competência (...)”;*

*“(...) Uma coisa é uma coisa, outra coisa é outra coisa. Repita-se, não faz sentido, a uma que essas receitas firmadas com órgãos públicos, foram adotados todos e mesmos procedimentos de lançamentos na escrita contábil fiscal de SATIVA, a saber, apesar de múltiplas vezes repetidas aqui, ali e alhures, adotado, como de regra, **o regime de escrituração pelo regime de competência e a tributação pelo regime de caixa** e tais lançamentos e exclusões passaram pelo crivo da d. auditoria fiscal e não sofreram quaisquer reproches e, não são objeto de auto de infração e nem foram avocadas nem contextualizada em peça impugnatória, logo fora de propósito avocação no acórdão nº04-47.620- 2ª Turma da DRJ/CGE (...)”;*

*“(...) O que causa espécie, vale sublinhar, pela importância da elucidação do texto e contexto da questão posta e que desata o nó górdio e ajuda a fechar a caixa de Pandora aberta pelo acórdão vergastado: a **CEF, Caixa Econômica Federal S/A é uma empresa de economia mista** e, portanto, para efeito de tributação na esfera de competência da União – é o caso do IRPJ e da CSLL, do PIS/COFINS- todos financiamentos por ela intermediadas, podem e subsume ao previsto no artigo 407 e 408 do RIR/99, significa dizer, firme na legislação de regência, a escrituração é na seara do lucro real, obrigatoriamente pelo regime de competência e a tributação, pode optar pelo regime de caixa, bem entendido e sem subterfúgios ou crassos erros*

de perspectivas devido, talvez quem sabe, por escorço sem fundamento na régua, esquadro e compasso (...);

“(...) Cabe ponderar que na questão controvertida coexistem – duas espécies de faturamento fonte das receitas oriunda do empreendimento MIRANTE TROBOGY, parte mínima recebidas diretamente dos adquirentes das unidades do empreendimento, essas sim sujeitas ao tratamento relativas a empreendimentos comuns de longo prazo e maior cota, quase totalidade faturadas contra a CEF S/A, essas enquadradas no tratamento favorecido pelo caput do artigo 409 e §2º do RIR/99 (...);

“(...) Se a multa aplicada é de 75 por cento, não há alongar discussão acerca do tema de falta de apresentação de documentos, logo, é no mínimo controverso e estranha a perspectiva do acórdão vergastado (...);

“(...) Ademais disso, no parágrafo subsequente do acórdão combatido, o julgado de modo açodado assume sem maiores argumentos e consequências que a impugnação aos autos procedimentais está vazio de provas. Ora, não faz nexo causal tal infundada assertiva, para tanto basta compulsar ainda de modo aleatório documentos acostados ao procedimento antes-durante depois do auto de infração para ficar mais que comprovado o correto procedimento da intitulada “defendente”. (...);

“(...) Por homenagem ao princípio da lealdade processual convém lembrar que SATIVA foi submetida três sucessivas e simultâneas ações do fisco federal e em todas elas agiu de forma idônea e hialina, em todas elas apresentou e disponibilizou todos, todos, todos, livros contábeis, Diários, Balancetes, Razões, LALUR, DIPJ, arquivos SINCO e MANAD dos anos calendários de 2006, 2007 e 2008. Isso a três autoridades representantes da Receita Federal do Brasil, em distintas fiscalizações, incluindo o último, autor do auto de infração em ora sede de Recurso, versando de idênticas exclusões (...);

*“(...) Em revista, sempre na senda de anotar o antes afirmado – a lealdade processual de SATIVA e a busca incessante de fornecer documentos se e quando intimada - em foco o Mandado de Procedimento Fiscal nº 0510100.2010.00455, dessa feita com objeto de auditoria fiscal do **ano calendário de janeiro a dezembro de 2007**. Sim, o mesmo ano em debate controvertido no presente Proc. Adm., e que lança luz esclarecedora para deslinde da vexata quaestio sub lume (...);*

“(...) Ora, ora, nobres representantes do fisco, como mostra a historiografia colacionada, auditaram SATIVA nos anos calendários de 2007, 2008 e 2009. Portanto, estiveram de posse e manuseio integral de toda a contabilidade contábil e fiscal da ora “recursante” por largo tempo. E, demais disso a todo tempo e hora SATIVA nunca recusou esclarecer fatos e apresentar elementos, esclarecimentos e

documentos quando intimada. Os exemplos elencados acima corroboram às escâncaras o supra afirmado. (...)”;

“(...) Sim, é importante entender que o precitado erro de fato em nada prejudicou o fisco e nem sequer necessitou de lançamentos de contrapartida para correção. Erro se cometido existiu se deu contra a própria entidade jurídica SATIVA que restou por inflar o lucro líquido do período, o que foi corrigido de modo extra contábil no livro próprio que é o LALUR (...)”;

“(...) De fato, esse tema já foi objurgado desde a inicial do presente recurso voluntário e desde o primeiro portal se fez claro que o empreendimento TROBOGY se deu pelo patrocínio da CEF S/A., que como público e notório é uma entidade do governo federal. Os fatos públicos e notórios não precisam de provas a inteiro teor do art.374 do CPC, mesmo assim convém trazer à tona o Decreto-Lei nº759, de 12 de agosto de 1969, disponível em www.planalto.gov.br. Demais a mais todas as providencias foram tomadas para adequar a escrita contábil aos exatos contornos dos multicitados arts. do RIR/99, alguns lançamentos até com excesso de zelo que obrigou aludida exclusão no LALUR do ano calendário de 2007 e oferta a tributação no ano calendário de 2008 (...)”;

*“(...) À evidencia que a Autoridade fiscal tem competência e, no caso, deveria e **poderia** constatar se a hipótese a de postergação ocorreu ou não, se bem que não é o caso posto, pois como já dito na espécie ocorreu mero erro de fato e não de direito. No evento posto, não é o caso em “verificar se um evento, futuro e incerto, tivesse ou não ocorrido em períodos posteriores. ” (...)”;*

“(...) Senhores Julgadores de escol, sempre é bom lembrar que o período base ou ano calendário autuado foi o de 2007, e a fiscalização esteve de posse de documentos de 2006, 2007 e 2008, e, a auditoria federal ocorreu no ano civil de 2011, logo, fácil inferir sem maiores delongas que todas as DIPIJ, DCTF, DIRF, DARFs e demais longa lista de obrigações acessórias que permitem ao fisco lançar tributos sem mesmo comparecer na sede da empresa – foi exatamente isso que ocorreu no objurgado lançamento do auto de infração objeto em grau de recurso voluntário- estavam à disposição sim da autoridade lançadora (...)”;

“(...) No que afirma e não prova, o acima em tela deve-se afirmar de modo objetivo que a documentação foi entregue consoante previsão legal com espeque no §4º, “a” e §5º do art.16 do PAF com a devida justificativa e pelo que se denota não foi analisada até por que nem uma linha sequer nem risco ou comentários mínimos a decisão em lume toca no sentido de manutenção da validade ou não da longa lista de extratos bancários de 2007 e 2008 da CEF S/A, das Notas Fiscais Fatura do período de janeiro a 31 de dezembro de 2007 além das DMPL – Demonstrativos das

Mutações do Patrimônio Líquido dos anos calendários de 2007, 2008 e 2009, entre outros elementos e documentos (...)”;

ii.ii “DA MULTA ISOLADA. DA BASE DE CÁLCULO DE APLICAÇÃO DA MULTA. DA SÚMULA Nº 105 do CARF” afirma que:

“(...) Ao inverter a ordem dos fatores, no caso em deslumbre, inverte-se, altera-se, o resultado do produto. Sim o argumento principal é o de que a multa isolada foi lançada sobre idêntica base de cálculo da multa de lançamento de ofício. Aqui não se trata de multas isoladas (no plural) e sim de multa isolada (no singular) lançada de modo sumário num totalizador único – vênia pelo pleonasmo - no caso exclusão única no LALUR do ano calendário de 2007 e ofertadas a tributação no ano calendário de 2008, se bem que este tema transborda do ora debatido e postado em grau de Recurso de maior hierarquia (...)”;

“(...) Com efeito, independente do foco principal do objeto em solução, isto é, única base de cálculo, única incidência, único fato imponible, única fotografia com contornos bem definidos, entende o acórdão primário que é possível distribuir a mesma base de cálculo, repita-se, mesmo quantum tributável em diversificados meses de ocorrências, no caso de julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2007, mitigando a bel prazer os juros distribuídos mês a mês (...)”;

“(...) No caso é despidiendo tal empreitada posto que tanto na competência temporal da IN nº 93 quanto da IN nº1.515, SATIVA, permanece indene a não incidência de multa isolada no fato gerador em tela, objeto de auto de infração, de tempestiva impugnação, de temporão acórdão e de auspiciosa análise em grau de recurso voluntário ao egrégio CARF (...)”;

“(...) No que diz com os acórdãos coligidos na seara de insurgência contra aplicação de multa isolada nada a acrescentar, sendo incontestado que os mesmos, ainda que desprezados pelo acórdão vergastado devem sim servir de norte para aferir procedência ou improcedência das mesmas pois, caso contrário, não seriam sumuladas pelo CARF sob nº105 (...)”;

ii.iii “DAS CITAÇÕES DOUTRINÁRIAS E JURISPRUDENCIAIS” afirma que:

“(...) Dispensam-se desnecessárias tautologias. O respeito é mútuo e isso não é virtude. Sem mais comentários (...)”;

ii.iv “LANÇAMENTO REFLEXO DA CSLL” afirma que:

“(...) Constatado que o auto de infração para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido do ano calendário 2007 é reflexo e cópia de integral reprodução do IRPJ, constatado ainda, que o Acórdão nº04-47.620 – 2ª TURMA DA DRJ/CGE, também nada discrepou de assim deixar patente a decorrência da sorte de uma está

umbilicalmente ligada ao outro, reitera-se o pedido para que os Recursos interposto ao CARF sejam como tal julgados (...)”.

12. Por fim, requereu que “(...) **SEJA, totalmente anulável por vício formal o Acórdão nº04-47.620 – 2ª TURMA DA DRJ/CGE. (...) SEJA reformada a decisão a quo, tendo em vista que a recorrente juntou aos autos vultuoso montante de provas (fls.2069-4936/4941-5209 (...) seja julgado totalmente improcedente o lançamento referente a multa isolada (...)**”.

13. Com o recurso juntou aos autos os documentos de fls. 5290/5431, denominados de “*Contas Recebidas por Data de Vencimento*” e “*Contas Pagas por data de Vencimento*”, respectivamente.

14. **Passo a análise da preliminar denominada “DA NULIDADE DO ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. PRETERIÇÃO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL, AMPLA DEFESA E AMPLO CONTRADITÓRIO”.**

14.1 Afirma a Recorrente, em suma, que “(...) **basta olhos de ver a ressaltar a ocorrência de curto-circuito na votação colegiada posto que no Relatório do acórdão vergastado fica patente que o mesmo omite, para outros julgadores, os elementos, documentos e razões de defesas trazidas ao bojo dos autos antes, durante e depois do lançamento do crédito tributário. Ora, a votação fica mascarada, imprestável e inservível se o voto dos componentes de determinado órgão julgador é pronunciado às cegas ou com abordagem unilateral (...)**”.

14.2 Acrescentou que “(...) **Lado outro, rasa análise do “Relatório” constante na decisão combatida, demonstra a clara supressão dos argumentos trazidos pela contribuinte, – para tanto basta mero exame dos “vácuos de citação” representados por “reticências” (fls.5216,5217,5218) existentes nos parágrafos que fazem parte do relatório do acórdão profligado, que por curiosidade, somente suprimem as alegações trazidas pelo ora recorrente - o que claramente prejudica de forma irreparável o julgamento imparcial da d. Turma de Julgamento. E como de acordo com uma expressão popular de autoria do filósofo chinês Confúcio “uma imagem vale mais que mil palavras”, segue em anexo fragmentos do quanto alegado (fls.5216-5218): (...)**”.

14.3 Aduziu ainda que é “(...) **Nítida a ofensa do acórdão multicitada aos artigos 14, inciso III, art.15, §5º da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011, via de consequência pela decretação de nulidade em instância superior, no caso o CARF (...)**”.

14.4 E conclui asseverando que “(...) **No caso em tela, os membros julgadores do precitado acórdão nº04-47.620 - 2ª TURMA DA DRJ/CGE não tiveram acesso aos excluídos termos das razões defesa do réu (sic!) e dessarte emitiram voto viciado na origem obnubilado com visão única do relator do caso e insofismável prejuízo do réu (sic!) que fulmina de todo, por imprestável e ofensa ao devido processo legal, cerceamento do direito de defesa e amplo contraditório o acórdão nº04-47.620- 2ª TURMA DA DRJ/CGE. O até aqui demonstrado fundamenta a arguição de nulidade da decisão proferida em julgamento de primeiro grau, por ser nítido a preterição do direito de defesa, conforme positivado no inciso II do artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (...)**”, bem assim que “(...) **Por todo exposto, como já dito e demonstrado aqui, ali e acolá, desde já em sede de preliminar, é requerido a NULIDADE ABSOLUTA de o acórdão nº04-47.620- 2ª Turma da DRJ/CGE (...)**”.

14.5 Como é sabido as hipóteses de nulidade de atos, termos, despachos e decisões, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, estão disciplinadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972 (PAF), *in verbis*:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

14.6 Logo, não verificando-se a ocorrência de qualquer das hipóteses supramencionadas nos autos, os quais cingem-se à incompetência do agente e preterição do direito de defesa, não há que se falar em nulidade.

14.7 Ademais disso, é importante ressaltar que há elementos formais fundamentais para cada tipo de autuação, cuja falta também poderia resultar no reconhecimento da nulidade do ato administrativo de cobrança, pois isso prejudicaria o direito de defesa.

14.8 Para o Auto de Infração, estes requisitos constam do artigo 10, incisos I a VI, do Decreto nº 70.235/72 (PAF). Desta feita, ao contrário do alegado pela Recorrente, o lançamento em tela atende a todos os requisitos legais de validade, de modo que não há qualquer sinal de nulidade apto a ser suscitado.

14.9 Bem assim, a competência do auditor para proceder ao lançamento advém do artigo 142 do Código Tributário Nacional-CTN, lei formalmente ordinária, porém com força de lei complementar.

14.10 Desta forma, verifico que a Autoridade Fiscal discriminou de forma clara e precisa os fatos geradores da obrigação no “*Termo de Verificação Fiscal*” de fls. 22/33, contendo 13 páginas, descrevendo claramente os motivos para autuação consistente na exclusão indevida do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, bem assim na falta de pagamento do IRPJ, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

14.11 Por fim, a Recorrente pôde se defender de todos os fundamentos utilizados pela fiscalização, ou seja, no curso da ação fiscal foi assegurado à contribuinte o pleno exercício do seu direito ao contraditório e a ampla defesa, constitucionalmente garantido aos litigantes em processo administrativo, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da CF/88.

14.12 Portanto, **rejeito a preliminar**, tendo em vista que o Auto de Infração é válido, não havendo que se falar em nulidade.

15. **Passo a análise das questões de mérito.**

16. Aduziu a Recorrente, em síntese, que:

“DO MENOS CABO AS PROVAS MATERIAIS COLIGIDAS ANTES-DURANTEDEPOIS DO LANÇAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO EM SEDE DE RECURSO. DONDE SE INVESTIGA CONCEITO JUS CONTABIL DE REGIME DE COMPETÊNCIA E REGIME DE

CAIXA. O REGIME ADOTADO IN CAUSAE SOMENTE PARA PAGAMENTO DE TRIBUTOS FOI REGIME DE CAIXA”:

“(…) Não há primeira nem segunda versão para as exclusões do lucro líquido para apuração do lucro real no que diz que foram excluídas na DIPJ e no LALUR do ano calendário 2007 e adicionadas nas mesmas mídias em 2008. A primeira afirmação, segundo livre interpretação do acórdão primário não faz sentido. Com efeito, o argumento para adoção do regime de caixa para efeito de tributação do IRPJ/CSLL permanece hígido e válido tanto para a prima quanto para a segunda versão posta em cheque, e mais que isso, ambas resistem ao crivo do fisco e não causaram moessa na base tributável quando devidas. É o que demonstrar-se-á as escancaradas, retirando o véu dos que teimam em não entender distinção categórica entre **escrituração pelo regime de competência, escrituração pelo regime de caixa e tributação pelo regime de caixa**, se e quando autorizada em lei, o que é exceção a regra geral de tributação pelo regime de competência (…);

“(…) Uma coisa é uma coisa, outra coisa é outra coisa. Repita-se, não faz sentido, a uma que essas receitas firmadas com órgãos públicos, foram adotados todos e mesmos procedimentos de lançamentos na escrita contábil fiscal de SATIVA, a saber, apesar de múltiplas vezes repetidas aqui, ali e alhures, adotado, como de regra, **o regime de escrituração pelo regime de competência e a tributação pelo regime de caixa** e tais lançamentos e exclusões passaram pelo crivo da d. auditoria fiscal e não sofreram quaisquer reproches e, não são objeto de auto de infração e nem foram avocadas nem contextualizada em peça impugnatória, logo fora de propósito avocação no acórdão nº04-47.620- 2ª Turma da DRJ/CGE (…);

“(…) O que causa espécie, vale sublinhar, pela importância da elucidação do texto e contexto da questão posta e que desata o nó górdio e ajuda a fechar a caixa de Pandora aberta pelo acórdão vergastado: **a CEF, Caixa Econômica Federal S/A é uma empresa de economia mista** e, portanto, para efeito de tributação na esfera de competência da União – é o caso do IRPJ e da CSLL, do PIS/COFINS- todos financiamentos por ela intermediadas, podem e subsume ao previsto no artigo 407 e 408 do RIR/99, significa dizer, firme na legislação de regência, a escrituração é na seara do lucro real, obrigatoriamente pelo regime de competência e a tributação, pode optar pelo regime de caixa, bem entendido e sem subterfúgios ou crassos erros de perspectivas devido, talvez quem sabe, por escorço sem fundamento na régua, esquadro e compasso (…);

“(…) Cabe ponderar que na questão controvertida coexistem – duas espécies de faturamento fonte das receitas oriunda do empreendimento MIRANTE TROBOGY, parte mínima recebidas diretamente dos adquirentes das unidades do empreendimento, essas sim sujeitas ao tratamento relativas a empreendimentos comuns de longo prazo e maior cota, quase totalidade faturadas contra a CEF S/A,

essas enquadradas no tratamento favorecido pelo caput do artigo 409 e §2º do RIR/99 (...);

“(...) Se a multa aplicada é de 75 por cento, não há alongar discussão acerca do tema de falta de apresentação de documentos, logo, é no mínimo controverso e estranha a perspectiva do acórdão vergastado (...);

“(...) Ademais disso, no parágrafo subsequente do acórdão combatido, o julgado de modo açodado assume sem maiores argumentos e consequências que a impugnação aos autos procedimentais está vazio de provas. Ora, não faz nexso causal tal infundada assertiva, para tanto basta compulsar ainda de modo aleatório documentos acostados ao procedimento antes-durante depois do auto de infração para ficar mais que comprovado o correto procedimento da intitulada “defendente”. (...);

“(...) Por homenagem ao princípio da lealdade processual convém lembrar que SATIVA foi submetida três sucessivas e simultâneas ações do fisco federal e em todas elas agiu de forma idônea e hialina, em todas elas apresentou e disponibilizou todos, todos, todos, livros contábeis, Diários, Balancetes, Razões, LALUR, DIPJ, arquivos SINCO e MANAD dos anos calendários de 2006, 2007 e 2008. Isso a três autoridades representantes da Receita Federal do Brasil, em distintas fiscalizações, incluindo o último, autor do auto de infração em ora sede de Recurso, versando de idênticas exclusões (...);

*“(...) Em revista, sempre na senda de anotar o antes afirmado – a lealdade processual de SATIVA e a busca incessante de fornecer documentos se e quando intimada - em foco o Mandado de Procedimento Fiscal nº 0510100.2010.00455, dessa feita com objeto de auditoria fiscal do **ano calendário de janeiro a dezembro de 2007**. Sim, o mesmo ano em debate controvertido no presente Proc. Adm., e que lança luz esclarecedora para deslinde da vexata quaestio sub lume (...);*

“(...) Ora, ora, nobres representantes do fisco, como mostra a historiografia colacionada, auditaram SATIVA nos anos calendários de 2007, 2008 e 2009. Portanto, estiveram de posse e manuseio integral de toda a contabilidade contábil e fiscal da ora “recursante” por largo tempo. E, demais disso a todo tempo e hora SATIVA nunca recusou esclarecer fatos e apresentar elementos, esclarecimentos e documentos quando intimada. Os exemplos elencados acima corroboram às escâncaras o supra afirmado. (...);

“(...) Sim, é importante entender que o precitado erro de fato em nada prejudicou o fisco e nem sequer necessitou de lançamentos de contrapartida para correção. Erro se cometido existiu se deu contra a própria entidade jurídica SATIVA que restou por inflar o lucro líquido do período, o que foi corrigido de modo extra contábil no livro próprio que é o LALUR (...);

“(...) De fato, esse tema já foi objurgado desde a inicial do presente recurso voluntário e desde o primeiro portal se fez claro que o empreendimento TROBOGY se deu pelo patrocínio da CEF S/A., que como público e notório é uma entidade do governo federal. Os fatos públicos e notórios não precisam de provas a inteiro teor do art.374 do CPC, mesmo assim convém trazer à tona o Decreto-Lei nº759, de 12 de agosto de 1969, disponível em www.planalto.gov.br. Demais a mais todas as providencias foram tomadas para adequar a escrita contábil aos exatos contornos dos multicitados arts. do RIR/99, alguns lançamentos até com excesso de zelo que obrigou aludida exclusão no LALUR do ano calendário de 2007 e oferta a tributação no ano calendário de 2008 (...)”;

*“(...) À evidencia que a Autoridade fiscal tem competência e, no caso, deveria e **poderia** constatar se a hipótese a de postergação ocorreu ou não, se bem que não é o caso posto, pois como já dito na espécie ocorreu mero erro de fato e não de direito. No evento posto, não é o caso em “verificar se um evento, futuro e incerto, tivesse ou não ocorrido em períodos posteriores. ” (...)”;*

“(...) Senhores Julgadores de escol, sempre é bom lembrar que o período base ou ano calendário autuado foi o de 2007, e a fiscalização esteve de posse de documentos de 2006, 2007 e 2008, e, a auditoria federal ocorreu no ano civil de 2011, logo, fácil inferir sem maiores delongas que todas as DIPJ, DCTF, DIRF, DARFs e demais longa lista de obrigações acessórias que permitem ao fisco lançar tributos sem mesmo comparecer na sede da empresa – foi exatamente isso que ocorreu no objurgado lançamento do auto de infração objeto em grau de recurso voluntário- estavam à disposição sim da autoridade lançadora (...)”;

“(...) No que afirma e não prova, o acima em tela deve-se afirmar de modo objetivo que a documentação foi entregue consoante previsão legal com espeque no §4º, “a” e §5º do art.16 do PAF com a devida justificativa e pelo que se denota não foi analisada até por que nem uma linha sequer nem risco ou comentários mínimos a decisão em lume toca no sentido de manutenção da validade ou não da longa lista de extratos bancários de 2007 e 2008 da CEF S/A, das Notas Fiscais Fatura do período de janeiro a 31 de dezembro de 2007 além das DMPL – Demonstrativos das Mutações do Patrimônio Líquido dos anos calendários de 2007, 2008 e 2009, entre outros elementos e documentos (...)”;

“DA MULTA ISOLADA. DA BASE DE CÁLCULO DE APLICAÇÃO DA MULTA. DA SÚMULA Nº 105 do CARF”:

“(...) Ao inverter a ordem dos fatores, no caso em deslumbre, inverte-se, altera-se, o resultado do produto. Sim o argumento principal é o de que a multa isolada foi lançada sobre idêntica base de cálculo da multa de lançamento de ofício. Aqui não se trata de multas isoladas (no plural) e sim de multa isolada (no singular) lançada

de modo sumário num totalizador único – vênia pelo pleonasma - no caso exclusão única no LALUR do ano calendário de 2007 e ofertadas a tributação no ano calendário de 2008, se bem que este tema transborda do ora debatido e postado em grau de Recurso de maior hierarquia (...);

“(...) Com efeito, independente do foco principal do objeto em solução, isto é, única base de cálculo, única incidência, único fato impositivo, única fotografia com contornos bem definidos, entende o acórdão primário que é possível distribuir a mesma base de cálculo, repita-se, mesmo quantum tributável em diversificados meses de ocorrências, no caso de julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2007, mitigando a bel prazer os juros distribuídos mês a mês (...);

“(...) No caso é despidendo tal empreitada posto que tanto na competência temporal da IN nº 93 quanto da IN nº1.515, SATIVA, permanece indene a não incidência de multa isolada no fato gerador em tela, objeto de auto de infração, de tempestiva impugnação, de temporão acórdão e de auspiciosa análise em grau de recurso voluntário ao egrégio CARF (...);

“(...) No que diz com os acórdãos coligidos na seara de insurgência contra aplicação de multa isolada nada a acrescentar, sendo inconteste que os mesmos, ainda que desprezados pelo acórdão vergastado devem sim servir de norte para aferir procedência ou improcedência das mesmas pois, caso contrário, não seriam sumuladas pelo CARF sob nº105 (...);

“DAS CITAÇÕES DOUTRINÁRIAS E JURISPRUDENCIAIS”:

“(...) Dispensam-se desnecessárias tautologias. O respeito é mútuo e isso não é virtude. Sem mais comentários (...); e,

“LANÇAMENTO REFLEXO DA CSLL”:

“(...) Constatado que o auto de infração para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido do ano calendário 2007 é reflexo e cópia de integral reprodução do IRPJ, constatado ainda, que o Acórdão nº04-47.620 – 2ª TURMA DA DRJ/CGE, também nada discrepou de assim deixar patente a decorrência da sorte de uma está umbilicalmente ligada ao outro, reitera-se o pedido para que os Recursos interposto ao CARF sejam como tal julgados (...).”

17. Pois bem.

18. Todas as matérias de mérito já foram devidamente e exaustivamente enfrentadas pela DRJ/CGE, bem assim a decisão proferida encontra-se bem fundamentada, tendo apreciado com precisão e esmero as questões de fato e de direito apresentadas pela Recorrente.

19. Ademais disso, os documentos juntados ao Recurso Voluntário às 5290/5431, denominados de “*Contas Recebidas por Data de Vencimento*” e “*Contas Pagas por data de Vencimento*”, respectivamente, foram elaborados de forma unilateral pela Recorrente, e não tem o condão de mudar o entendimento firmado pela Autoridade Fiscal.

20. Outrossim, caberia a Recorrente a prova do alegado, conforme estabelece o artigo 373 do Código de Processo Civil-CPC (Lei nº 13.105/2015), de aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal, *in verbis*:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

21. Com efeito, apenas elaborar planilhas de forma unilateral, sem, no entanto, correlacioná-las com seus registros contábeis-fiscais ou com demonstrativos extracontábeis que comprovassem, de forma minimamente organizada suas alegações, não é prova.

22. Assim sendo, como não houve nenhum argumento de mérito ou documentos novos que justifiquem uma nova visão dos fatos, e por entender que a decisão *a quo* analisou detalhadamente a matéria, tendo se pronunciado sobre todos os argumentos apontados pela Recorrente em sua Impugnação (e que foram basicamente os mesmos trazidos em seu Recurso Voluntário), adoto como razões de decidir as externadas pela decisão recorrida (Acórdão nº **04-47.620, 2ª TURMA DA DRJ/CGE**, sessão de 24 de janeiro de 2019, de relatoria do Julgador Antonio César De Campos), tal como abaixo descritas, que ora ficam confirmadas, nos termos do artigo 50, inciso V e § 1º, da Lei nº 9.784/1999¹ c/c artigo 114, § 12, inciso I, do Novo Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023²:

[...] 1.2 DO MÉRITO - LANÇAMENTOS DO IRPJ E CSLL.

Verifica-se que o litígio se baseia na não comprovação de exclusões de valores do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme descreve a Autoridade fiscal. Já a Impugnante justifica tais exclusões, em síntese, pelo fato de que o regime de caixa foi o adotado pela empresa impugnante para apurar seus tributos, e assim não há que se exigir da empresa a cobrança de IRPJ apurado com base em receita meramente escritural.

Constata-se que a Defendente acrescenta diversos argumentos, a justificar as exclusões do Lucro Líquido na apuração do Lucro Real, os quais se analisará na sequência.

Primeiramente, há que se considerar que a primeira versão para as exclusões, fornecida pela Empresa para as exclusões, foi o fato de possuir contratos com órgão públicos, cujas receitas foram diferidas, sendo tributadas quando do recebimento.

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

[...]

V - decidam recursos administrativos;

[...]

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

² Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

[...]

§ 12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida.

Contudo, na continuidade da Fiscalização, conforme também se constata pela documentação anexa aos autos (consolidadas no TVF), a Contribuinte alterou sua justificativa para tais exclusões, alegando que adotou o regime de Caixa, dessa forma excluiu receitas contabilizadas, mas não recebidas. Alegou, ainda, que tais receitas foram posteriormente incluídas no ano seguinte, 2008, quando do efetivo recebimento.

A Impugnante justifica tais ocorrências, alegando erros ocorridos na escrituração contábil.

Sobre isso, conforme dispõe o Código Civil, em seu artigo 226, a escrituração contábil sempre fará prova contra quem ela pertence, mas apenas lhe será favorável caso tenha sido elaborada sem vícios:

Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.

Em igual sentido, o novo Código de Processo Civil, em seus artigos 417 e 418:

Art. 417. Os livros empresariais provam contra seu autor, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.

Art. 418. Os livros empresariais que preencham os requisitos exigidos por lei provam a favor de seu autor no litígio entre empresários.

É firme a premissa que a contabilidade faz prova contra o sujeito passivo, conforme se verifica na disciplina do Código de Processo Civil, art.378:

Os livros comerciais provam contra o seu autor. É lícito ao comerciante, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.

Convém trazer à baila a lição de Antonio Lopez Martinez sobre o valor probante da contabilidade (grifo nosso):

A escrituração contábil pode fazer prova contra o seu autor. Dada a presunção de verdade da escrituração, os lançamentos contábeis equivalem a confissão de quem os fez ou mandou fazer. Assim, ao comerciante não seria lícito contestar os lançamentos contábeis fiscais efetuados sob a alegação de que neles há omissões ou lapsos, mesmo no caso de negligência dos seus prepostos encarregados de escriturá-los. Todavia, a confissão pode ser objeto de retratação, caso se venha a demonstrar que houve erro escusável e materialmente demonstrável.

Sobre o tema, assim se pronuncia TRAJANO MIRANDA VALVERDE (2004):

“O comerciante assume a paternidade dos registros, assentamentos ou lançamentos constantes dos seus livros mercantis, quer escritos própria manu quer alia manu. Daí, a primeira conclusão: os livros mercantis, ou melhor, o que deles consta, faz prova contra o seu proprietário.”

Não apenas a documentação contábil regular pode fazer prova contra o comerciante, mas também a irregular. A escrituração contábil, ainda que observadas as formalidades legais, por si só não faz prova a favor do contribuinte. É princípio probatório cediço que ninguém pode constituir título em seu próprio benefício – nemo sibi titulum constituit. E é compreensível a suspeita contra aquele que, particularmente, faz a sua escrituração contábil, pois ele poderá realizá-la de modo a favorecer aos seus interesses, ainda que contra a realidade dos fatos.

*Em suma, a documentação e os procedimentos contábeis servem não só para a formação do fato jurídico tributário, mas também para a prova da sua constituição. **Constituído o fato jurídico, caso pare alguma dúvida quanto aos meios de prova utilizados, os documentos escriturados pelo contribuinte ou por sua ordem sempre fazem prova contra ele.***

É verdade, por sua vez, que a escrituração faz prova a favor do sujeito passivo, desde que lastreada em documentos hábeis e idôneos. É o que se depreende pela leitura literal do art. 923 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR), abaixo transcrito. Desta forma, é ônus do contribuinte comprovar a veracidade de seus registros contábeis, quando requisitado pela autoridade tributária. Somente na hipótese de haver a apresentação dessa documentação comprobatória é que o ônus da contraprova se atribui ao fisco (art. 924, RIR/99).

Regulamento de Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99)

Art.923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, §1º).

Contudo, a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo.

No caso, é importante recordar o que determina o artigo 251 do RIR/1999, combinado com o artigo 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (grifou-se):

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).

...

*Art. 177. A escrituração da companhia será mantida **em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976).***

Ademais, concluo que a Defendente não traz a devida comprovação documental desse erro contábil cometido, considerando que é dever da pessoa jurídica, quando intimada para tanto, comprovar por meio de documentos hábeis os registros efetuados em sua escrituração contábil, bem como apresentá-la devidamente formalizada.

Verifica-se que todos os demonstrativos de lançamentos em sua contabilidade, trazidos na impugnação, não comprovam ou demonstram qualquer receitas que tenham sido, conforme argumentado, apenas escrituradas, mas não efetivamente recebidas. Tal situação deixa a argumentação da Interessada fragilizada, uma vez que se tratam de uma afirmação sem prova.

Tampouco dos documentos anexos à Impugnação, os diversos contratos de promessa de compra e venda e os extratos das contas-corrente, servem como comprovação de sua alegação, vez que desacompanhados da respectiva demonstração da sua efetiva escrituração contábil.

Não há dúvida, que é dever da pessoa jurídica, quando intimada para tanto, comprovar por meio de documentos hábeis os registros efetuados em sua escrituração contábil, bem como apresentá-la devidamente formalizada.

[...]

Vale dizer ainda que, nos termos do inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, o momento oportuno para a apresentação das provas que a autuada deseje contrapor às carreadas pelo Fisco é por ocasião da impugnação, ressalvadas as situações previstas no § 4º do mesmo dispositivo.

Nesse mesmo diapasão, conclui-se que em havendo eventual erro em sua contabilidade deverá efetuar os acertos contábeis devidos e comprová-lo, por meio de documentos hábeis que demonstrem o equívoco cometido nos registros efetuados em sua escrituração contábil.

Portanto, a mera alegação, desacompanhada de elementos de prova, não é suficiente para reformar o lançamento.

Passando à análise da alegação da Interessada que optou por tributar pelo regime de caixa, como lhe é deferido pela legislação, conclui-se que não lhe assiste razão, pelo que se passará a demonstrar.

Tem-se que, em face das especificidades de que se revestem as transações envolvendo a prestação de serviços com prazo superior a um ano a entidades governamentais, o legislador tributário criou regras próprias para a apuração dos tributos devidos, na forma consignada no artigo 409 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto nº 3.000/99:

Contratos com Entidades Governamentais

Art. 409. No caso de empreitada ou fornecimento contratado, nas condições dos arts. 407 ou 408, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, o contribuinte poderá diferir a tributação do lucro até sua realização, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso I):

I - poderá ser excluída do lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real, parcela do lucro da empreitada ou fornecimento computado no resultado do período de apuração, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo período de apuração;

II - a parcela excluída nos termos do inciso I deverá ser computada na determinação do lucro real do período de apuração em que a receita for recebida.

§ 1º Se o contribuinte subcontratar parte da empreitada ou fornecimento, o direito ao diferimento de que trata este artigo caberá a ambos, na proporção da sua participação na receita a receber (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 4º).

§ 2º Considera-se como subsidiária da sociedade de economia mista a empresa cujo capital com direito a voto pertença, em sua maioria, direta ou indiretamente, a uma única sociedade de economia mista e com esta tenha atividade integrada ou complementar.

§ 3º A pessoa jurídica, cujos créditos com pessoa jurídica de direito público ou com empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, decorrentes de construção por empreitada, de fornecimento de bens ou de prestação de serviços, forem quitados pelo Poder Público com títulos de sua emissão, inclusive com Certificados de Securitização, emitidos especificamente para essa finalidade, poderá computar a parcela do lucro, correspondente a esses créditos, que houver sido diferida na forma deste artigo, na determinação do lucro real do período de apuração do resgate dos títulos ou de sua alienação sob qualquer forma (Medida Provisória nº 1.749-37, de 1999, art. 1º).

De sua parte, os artigos 407 e 408, de que cuida o “caput” do artigo 409 acima transcrito, conceituam a diferença de tratamento tributário que será dada nos casos dos serviços serem contratados por prazo superior a um ano (art. 407) ou inferior a este período (art. 408). Vide os artigos (grifou-se):

Produção em Longo Prazo

Art.407. Na apuração do resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço pré-determinado, de bens ou serviços a serem produzidos, serão computados em cada período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10):

I - o custo de construção ou de produção dos bens ou serviços incorridos durante o período de apuração;

II - parte do preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinada mediante aplicação, sobre esse preço total, da percentagem do contrato ou da produção executada no período de apuração.

§1º. A percentagem do contrato ou da produção executada durante o período de apuração poderá ser determinada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, §1º):

I - com base na relação entre os custos incorridos no período de apuração e o custo total estimado da execução da empreitada ou da produção; ou

II - com base em laudo técnico de profissional habilitado, segundo a natureza da empreitada ou dos bens ou serviços, que certifique a percentagem executada em função do progresso físico da empreitada ou produção.

§2º. Na apuração dos resultados de contratos de longo prazo, devem ser observados na escrituração comercial os procedimentos estabelecidos nesta Seção, exceto quanto ao diferimento previsto no art. 409, que será procedido apenas no LALUR.

Produção em Curto Prazo

Art. 408. O disposto no artigo anterior não se aplica às construções ou fornecimentos contratados com base em preço unitário de quantidades de bens ou serviços produzidos em prazo inferior a um ano, cujo resultado deverá ser reconhecido à medida da execução (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, §2º).

Como se vê da legislação acima transcrita, a pessoa jurídica, que apura o Lucro Real, e que presta serviços às entidades governamentais, seja por contratos de longo ou curto prazo, por empreitada ou de fornecimento, a preço pré-determinado, de bens ou serviços a serem produzidos, poderá diferir a tributação do lucro relativamente à parcela da receita não recebida. Para tanto, deve levantar os resultados com base na legislação comercial ou fiscal, observado o regime de competência na apropriação das receitas. No entanto, a parcela do lucro da empreitada ou fornecimento, correspondente à receita não recebida, pode ser excluída do lucro líquido, para efeito de determinar o lucro real, devendo ser adicionada no resultado do período-base em que a receita for recebida.

No caso em análise, a Interessada, declarante pelo regime do Lucro Real, não arguiu a questão de contratos com entidades governamentais. Da mesma forma, não comprovou ter adotado as providências previstas nos artigos, antes transcritos do RIR/1999, para que pudesse realizar o diferimento do Lucro.

Assim, o procedimento adotado pela autuada, no ano-calendário de 2007, no sentido de “diferir” parte de suas receitas operacionais, retirando-as da submissão tributária no instante de sua exteriorização (faturamento – regime de competência) e transferindo para um momento seguinte (quando de seu recebimento – regime de caixa), não se encontra em consonância com o que fixa a legislação do IRPJ para o tema, de modo especial, o antes transcrito artigo 407 do RIR/1999.

Como a impugnante é optante pelo Lucro Real, está obrigada ao regime de competência. De acordo com o Regime de Competência, as receitas e despesas devem ser apropriadas no período sua realização, independentemente do efetivo recebimento das receitas ou do pagamento das despesas.

A adoção do regime de competência remete à observância dos comandos legais contidos nos arts. 247, 248 e 299 do Decreto nº 3.000, de 1999, de onde se extrai que ao legislador tributário foi permitida a realização de ajustes ao lucro líquido do período, considerando indedutíveis despesas eventualmente incorridas.

Art.247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

§1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, §1º).

§2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §4º).

§3º Os valores controlados na parte "B" do Livro de Apuração do Lucro Real-LALUR, existentes em 31 de dezembro de 1995, somente serão atualizados monetariamente até essa data, observada a legislação então vigente, ainda que venham a ser adicionados, excluídos ou compensados em períodos de apuração posteriores (Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º).

Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).

Art.299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §1º).

§2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §2º).

§3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Também, não se considera razoável que a Impugnante, defenda que as exclusões realizadas tiveram a origem na simples constatação que a receita considerada na conta de receitas "MIRANTE DO TROBOGY", era superior à Conta "BANCOS". Ora, como antes visto, esse procedimento não

encontra resguardo nas previsões legais e normativas sobre o Lucro Real e as possibilidades de Diferimento do Lucro.

Pelo exposto, o que o artigo 407 do RIR/1999 autoriza diferir da tributação, nos contratos de longo prazo, é somente a parte do preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, apurada na forma dos §1º e §2º do inciso II, do caput do mencionado dispositivo. Descumprida tal norma, impõe-se o lançamento dos valores indevidamente excluídos.

Em suma, como vimos, trata-se exclusão não comprovada na apuração do lucro real do ano-calendário de 2007, haja vista que a Contribuinte não logrou justificar o seu cabimento com documentos e esclarecimentos. Cabível, portanto, a exigência do IRPJ como efetuada no lançamento em apreço.

O artigo 250 do RIR de 1999 estabelece as possibilidades de exclusões do lucro líquido do período de apuração, para fins de apuração do lucro real:

"Art. 250. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 3º):

I - os valores cuja dedução seja autorizada por este Decreto e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam computados no lucro real;

*III - o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido **ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal**, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação, observado o disposto nos arts. 509 a 515 (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15 e parágrafo único).*

Parágrafo único. Também poderão ser excluídos:

a) os rendimentos e ganhos de capital nas transferências de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, quando auferidos pelo desapropriado (CF, art. 184, § 5º);

b) os dividendos anuais mínimos distribuídos pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento (Decreto-Lei nº 2.288, de 1986, art. 5º, e Decreto-Lei nº 2.383, de 1987, art. 1º);

c) os juros produzidos pelos Bônus do Tesouro Nacional - BTN e pelas Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidos para troca voluntária por Bônus da Dívida Externa Brasileira, objeto de permuta por dívida externa do setor público, registrada no Banco Central do Brasil, bem assim os referentes aos Bônus emitidos pelo Banco Central do Brasil, para os fins previstos no art. 8º do Decreto-Lei nº 1.312, de 15 de fevereiro de 1974, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.105, de 24 de janeiro de 1984 (Lei nº 7.777, de 19 de junho de 1989, arts. 7º e 8º, e Medida Provisória nº 1.763-64, de 11 de março de 1999, art. 4º);

d) os juros reais produzidos por Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidas para troca compulsória no âmbito do Programa Nacional de Privatização - PND, controlados na parte "B" do LALUR, os quais deverão ser computados na determinação do lucro real no período do seu recebimento (Lei nº 8.981, de 1995, art. 100);

e) a parcela das perdas adicionadas conforme o disposto no inciso X do parágrafo único do art. 249, a qual poderá, nos períodos de apuração subsequentes, ser excluída do lucro real até o limite correspondente à diferença positiva entre os ganhos e perdas decorrentes das

operações realizadas nos mercados de renda variável e operações de swap (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 5º)". (Grifou-se)

No caso, para comprovar a procedência da exclusão efetuada, a Interessada deveria ter atendido a intimação no prazo marcado, visto que a escrituração fiscal no LALUR exige o registro da natureza e/ou motivo das adições e exclusões efetuadas na apuração do lucro real.

Assim, e ao contrário do que sustenta a Interessada, a falta de comprovação por meio de documentos hábeis e idôneos revela-se motivo mais do que suficiente para se proceder ao lançamento em debate.

Para concluir, considera-se indevida a exclusão efetuada na apuração da base de cálculo do IRPJ - lucro Real, quando o contribuinte não logra comprovar a natureza dos valores excluídos.

Já no que se refere à alegação da Interessada de que em 2008 tal montante compôs o lucro informado na DIPJ e com isso foi tributado, entendo que essa questão suscitada, quando efetivamente comprovada, trata-se da postergação do pagamento de tributos, que como o próprio nome já diz, pressupõe o recolhimento, de forma postergada, do tributo que o deixou de ser na época oportuna.

Quanto à alegada postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao que seria devido, o Parecer Normativo COSIT nº 02/1996, itens 6.1 a 6.3, explica que:

"6. O § 5º, transcrito no item 5, determina que a inexistência de que se trata, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, inclusive adicional, correção monetária e multa se dela resultar postergação do pagamento de imposto para exercício posterior ao em que seria devido ou redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

6.1 – Considera-se postergada a parcela de imposto ou de contribuição social relativa a determinado período-base, quando efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior.

6.2 – O fato de o contribuinte ter procedido espontaneamente, em período-base posterior, ao pagamento dos valores do imposto ou da contribuição social postergados deve ser considerado no momento do lançamento de ofício, o qual, em relação às parcelas do imposto e da contribuição social que houverem sido pagas, deve ser efetuado para exigir, exclusivamente, os acréscimos relativos a juros e multa, caso o contribuinte já não os tenha pago.

6.3 – A redução indevida do lucro líquido de um período-base, sem qualquer ajuste pelo pagamento espontâneo do imposto ou da contribuição social em período-base posterior, nada tem a ver com postergação, cabendo a exigência do imposto e da contribuição social correspondentes, com os devidos acréscimos legais. Qualquer ajuste daí decorrente, que venha ser efetuado posteriormente pelo contribuinte não tem as características dos procedimentos espontâneos e, por conseguinte, não poderá ser pleiteado para produzir efeito no próprio lançamento." (grifei)

Como se depreende da leitura do trecho acima, a discussão se estabelece em torno da postergação de pagamento de tributo, ou seja, quando ocorrer que uma parcela do tributo, que deveria ser paga num determinado período-base, é efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior, conforme entendimento firmado no item 6.1 acima.

Vale ressaltar que não se pode exigir que a Autoridade fiscal, responsável pela análise dos livros e documentos relativos a um determinado período se detivesse em verificar se um evento, futuro e incerto, tivesse ou não ocorrido em períodos posteriores.

No presente caso, conclui-se que a Contribuinte não comprova que ofereceu à tributação os valores relativos à receita auferida na atividade imobiliária, no ano-calendário seguinte ao lançado no presente processo e não comprovou a efetivação de qualquer pagamento.

Ademais, observa-se também, que não foram juntados nos autos os registros contábeis e fiscais, acompanhados de documentação hábil para comprovar a alegação da postergação do pagamento de imposto para exercício posterior ao em que seria devido.

Independentemente do regime de tributação, o contribuinte deverá manter em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica, nos termos da legislação citada, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para sua escrituração.

Quem alega, como matéria de defesa, que o ilícito praticado se resumiu à mera postergação de tributo atrai para si o ônus de demonstrar que o pagamento efetivamente existiu e quando foi feito.

De fato, conclui-se que a Contribuinte limita-se a alegar o suposto oferecimento das receitas em períodos posteriores, mas nada do que afirma foi comprovado por documentação idônea, restando de concreto apenas o não oferecimento das receitas, motivo pelo qual não se altera o lançamento por esse motivo.

Em suma, para que se aceite a alegação de postergação é necessário que a contribuinte comprove que o rendimento auferido 2007 tenha sido oferecido à tributação em 2008 e que tenha havido o pagamento dos tributos correspondentes.

Portanto, reitere-se que a alegação, sem prova, não pode ser acolhida.

Concluindo, com a ocorrência do fato gerador previsto em lei, agiu corretamente a fiscalização ao realizar os lançamentos destes autos, da maneira como efetuou. Nos termos do art. 142 e parágrafo único do CTN, a constituição do crédito tributário pelo lançamento é atividade administrativa vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Desse modo, na lavratura dos autos de infração, não é lícito ao agente público, discricionariamente, furtar-se de aplicar a lei vigente.

A autoridade administrativa encontra-se vinculada ao estrito cumprimento da legislação tributária, estando impedida de ultrapassar tais limites para examinar questões outras como as suscitadas na contestação em exame, uma vez que às autoridades tributárias cabe simplesmente cumprir a lei.

[...]

Assim, entendo que caso a DRJ verifique que ocorreu mero equívoco em algum dado que possa ser, facilmente, confirmado pelos elementos carreados ao processo, não existe qualquer óbice legal a que tal correção seja efetuada de ofício por esta instância.

Nesse diapasão, ressalte-se que a documentação entregue a destempo foi considerada e analisada neste Voto, também considerando o princípio da verdade material.

Contudo, acrescente-se que a busca da verdade material pressupõe a observância, pelo sujeito passivo, do seu dever de colaboração para com a Fiscalização no sentido de lhe proporcionar condições de apurar a verdade dos fatos.

[...] (grifos nossos)

23. Portanto, nego provimento ao Recurso Voluntário nestes pontos.

DA CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA COM A MULTA DE OFÍCIO

24. Conforme noticiam os Autos de Infração de fls. 3 e 11, a falta de recolhimento de IRPJ e de CSLL referente ao ano-calendário 2007 redundou, além da multa de ofício pela insuficiência ou falta de pagamento após o término do ano-calendário, também na aplicação de multa isolada sobre as estimativas mensais. Confira-se:

BA SALVADOR DRF
 MINISTÉRIO DA FAZENDA
 Secretaria da Receita Federal do Brasil

Fl. 3 Folha: _____

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL

Auto de Infração
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

LAVRATURA		Número do MPF	
Unidade	DRF - SALVADOR	Data	0510100.2010.00895
Local de Lavratura	DRF - SALVADOR	Hora	28/12/2011 17:39

SUJEITO PASSIVO			
Nome	SATIVA ENGENHARIA LTDA	CNPJ	00.148.237/0001-14
Logradouro	R PROFESSOR LEOPOLDO CAMPOS MO	Número	05
Bairro	SAO CAETANO	Complemento	
Cidade/UF	SALVADOR/BA	Telefone	(71) 32411069
		CEP	40391390

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
IMPOSTO	Cód. Receita Derf	Valor
	2917	548.851,80
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2011)		224.425,50
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		411.638,85
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	Cód. Receita Derf	Valor
	1632	274.425,89
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		1.459.342,04
Valor por Extensão		
UM MILHÃO, QUATROCENTOS E CINQUENTA E NOVE MIL, TREZENTOS E QUARENTA E DOIS REAIS E QUATRO CENTAVOS		

BA SALVADOR DRF
 MINISTÉRIO DA FAZENDA
 Secretaria da Receita Federal do Brasil

Fl. 11 Folha: _____

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL

Auto de Infração
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

LAVRATURA		Número do MPF	
Unidade	DRF - SALVADOR	Data	0510100.2010.00895
Local de Lavratura	DRF/SDR	Hora	28/12/2011 17:39

SUJEITO PASSIVO			
Nome	SATIVA ENGENHARIA LTDA	CNPJ	00.148.237/0001-14
Logradouro	R PROFESSOR LEOPOLDO CAMPOS MO	Número	05
Bairro	SAO CAETANO	Complemento	
Cidade/UF	SALVADOR/BA	Telefone	(71) 32411069
		CEP	40391390

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita Derf	Valor
	2973	197.586,65
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2011)		80.793,18
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		148.189,99
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	Cód. Receita Derf	Valor
	1649	99.215,99
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		525.785,81
Valor por Extensão		
QUINHENTOS E VINTE E CINCO MIL, SETECENTOS E OITENTA E CINCO REAIS E OITENTA E UM CENTAVOS		

25. Nessa perspectiva, o aduzido pela Recorrente comporta provimento, nos termos da Súmula CARF nº 105, assim enunciada:

Súmula CARF nº 105

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

26. Ademais disso, os eventos objeto da acusação fiscal ocorreram no ano-calendário de 2007, mesmo ano da alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.488/2007.

27. Assim sendo, não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já foi aplicada a multa de ofício.

28. Neste sentido, segue acórdão da C. Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), proferido nos autos do Processo Administrativo nº 10665.001731/2010-92, assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007

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

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

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

O instituto da *consunção* (ou da *absorção*) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento. (Acórdão nº 9101-005.080, CSRF/1ª Turma, Sessão do dia 1º de setembro de 2020)

29. Do voto vencedor de lavra do i. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella extraem-se os seguintes fundamentos, que adoto como razão de decidir:

[...]

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

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

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

[...]

Ao passo que as estimativas representam um simples *adiantamento* de tributo que tem seu *fato gerador* ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa *antecipação* mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo,

ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%.

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

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

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

Registre-se que reconhecimento de situação *antijurídica* não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da *consunção*, para fazer cessar o *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

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

[...]

30. Neste mesmo sentido é pacífica a jurisprudência do egrégio Superior Tribunal de Justiça-STJ no sentido de que a multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício, sendo por esta absorvida, em atendimento ao princípio da consunção, conforme **AgInt no AREsp nº 1.603.525/RJ**, rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe do dia 25/11/2020, assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

I - Na origem, trata-se de ação objetivando a anulação de três lançamentos tributários, em virtude da existência de excesso do montante cobrado.

II - Após sentença que julgou parcialmente procedente o pleito elaborado na exordial, foram interpostas apelações pelo contribuinte e pela Fazenda Nacional, recursos que tiveram, respectivamente, seu provimento parcialmente concedido e negado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, ficando consignado o entendimento de que é ilegal a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada, previstas no art. 44 da Lei n. 9.430/1996.

III - Conquanto a parte insista que a única hipótese em que se poderá cobrar a multa isolada é se não for possível cobrar a multa de ofício, **a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica ao afirmar que é ilegal a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/1996. Nesse sentido: REsp 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17/3/2015, DJe 24/3/2015 e AgRg no REsp 1.499.389/PB,**

relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17/9/2015, DJe 28/9/2015.

IV - Agravo interno improvido.

31. Portanto, a multa isolada em questão merece ser cancelada.

Dispositivo

32. Por todo o exposto e por tudo que consta processado nos autos, conheço do Recurso Voluntário e a ele **DOU PARCIAL PROVIMENTO**, a fim de **(i)** rejeitar a preliminar, tendo em vista que o Auto de Infração é válido, não havendo que se falar em nulidade; **(ii)** manter integralmente os lançamentos; e, **(iii)** cancelar a aplicação da multa isolada sobre as estimativas não recolhidas.

(documento assinado digitalmente)

Alessandro Bruno Macêdo Pinto - Relator.

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Alexandre Iabrudi Catunda, redator designado

Embora muito bem fundamentado o voto do Ilustre Relator, Alessandro Bruno Macêdo Pinto, sobre a possibilidade da concomitância da aplicação da multa de ofício com a multa isolada pelo não pagamento das estimativas, esta Turma, por voto de qualidade divergiu de seu entendimento.

Tendo em vista que fui designado a redigir o voto vencedor, passo a fazê-lo.

Sobre a concomitância da multa de ofício com a multa isolada por não pagamento de estimativas, possuo o mesmo entendimento que a ex-Conselheira da Câmara Superior, Adriana Gomes Rêgo, Relatora do Acórdão nº 9101-002.750 – CSRF / 1ª Turma, dessa forma o copio por possuir o mesmo entendimento, usando como minhas suas razões de decidir:

No mérito, a questão a ser dirimida no presente recurso diz respeito à possibilidade de serem aplicadas, simultaneamente, a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais, e a multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual.

A lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real, apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou, o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais, a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução.

Observe-se:

Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):

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

§1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo 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.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.

[...]

Vê-se, então, que a pessoa jurídica, obrigada a apurar seus resultados de acordo com as regras do lucro real trimestral, tem a opção de fazê-lo com a periodicidade anual, desde que, efetue pagamentos mensais a título de estimativa. Essa é a regra do sistema.

No presente caso, a pessoa jurídica fez a opção por apurar o lucro real anualmente, sujeitando-se, assim, e de forma obrigatória, aos recolhimentos mensais a título de estimativas.

Como se vê nos autos de infração de IRPJ e CSLL (e-fls. 955 e ss), a multa isolada aplicada pela falta de recolhimento das estimativas mensais desses tributos teve

fulcro no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, mais precisamente em seu inciso II, alínea "b", com as modificações introduzidas pela Lei nº 11.488, de 2007.

A exigência da multa isolada foi mantida pela autoridade julgadora de 1ª Instância, mas, no julgamento do Recurso Voluntário, o colegiado a quo, por maioria de votos, acatou as alegações da autuada e exonerou a multa isolada exigida nestes autos por entender que (i) "em razão de uma mesma conduta (recolhimento a menor do IRPJ e da CSLL no anocalendário de 2008 em razão de dedução indevida), foram aplicadas duas penalidades distintas contra a recorrente (multa isolada e multa de ofício)"; (ii) "o dever de antecipar apenas existe enquanto houver uma obrigação a ser antecipada (isto é, enquanto ainda não tiver ocorrido o fato gerador do IRPJ e da CSLL), é forçoso concluir que a base imponible da multa isolada desaparece após o final do exercício (momento da ocorrência do fato gerador), deixando de ser possível, portanto, a aplicação dessa penalidade".

Todavia, discordo de tal entendimento porque vislumbro que as penalidades exigidas são autônomas e incidem sobre infrações distintas.

A exemplo do que argumenta a Contribuinte em suas contrarrazões, há aqueles que alegam que as alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base imponible ao tributo devido no ajuste anual. Nesse sentido invocam que a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351, de 2007, limitou-se a esclarecer que a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora. E, ainda que se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, para essas pessoas subsistiria o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que imporia o afastamento da penalidade menos gravosa.

Ora, a vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resulta falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos

ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, esta penalidade foi prevista nos mesmos termos daquela aplicável ao tributo não recolhido no ajuste anual, ou seja, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição, inclusive no mesmo percentual de 75%, e passível de agravamento ou qualificação se presentes as circunstâncias indicadas naquele dispositivo legal. 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. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

§ 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;

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998)

[...]

A redação original do dispositivo legal resultou, assim, em punições equivalentes para a falta de recolhimento de estimativas e do ajuste anual. E, decidindo sobre este conflito, a jurisprudência administrativa posicionou-se majoritariamente contra a subsistência da multa isolada, porque calculada a partir da mesma base de cálculo punida com a multa proporcional, e ainda no mesmo percentual desta.

Frente a tais circunstâncias, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória nº 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição.

Observe-se:

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;

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

a) na forma do art. 8º da Lei no 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;

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.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

As conseqüências desta alteração foram apropriadamente expostas pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no voto condutor do Acórdão nº 101-002.251:

Logo, tendo sido alterada a base de cálculo eleita pelo legislador para a multa isolada de totalidade ou diferença de tributo ou contribuição para valor do pagamento mensal, não há mais qualquer vínculo, ou dependência, da multa isolada com a apuração de tributo devido.

Perfilhando o entendimento de que não se confunde a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição com o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, é vasta a jurisprudência desta CSRF, valendo mencionar dos últimos cinco anos, entre outros, os acórdãos nºs 9101-00577, de 18 de maio de 2010, 9101-00.685, de 31 de agosto de 2010, 9101-00.879, de 23 de fevereiro de 2011, nº 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, nº 9101-001.336, de 26 de abril de 2012, nº 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013, nº 9101-001.771, de 16 de outubro de 2013, e nº 9101-002.126, de 26 de fevereiro de 2015, todos assim ementados (destaquei):

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano.

Dáí porque despropositada a decisão recorrida que, após reconhecer expressamente a modificação da redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 pela Lei nº 11.488, de 2007, e transcrever os mesmos dispositivos legais acima, abruptamente conclui no sentido de que (e-fls. 236):

Portanto, cabe excluir a exigência da multa de ofício isolada concomitante à multa proporcional.

Em despacho de admissibilidade de embargos de declaração por omissão, interpostos pela Fazenda Nacional contra aquela decisão, e rejeitados, foi dito o seguinte (e-fls. 247):

Por fim, reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas. Isso porque é sabido que um dos fatores que levou à mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que à época da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse entendimento. Vejamos novamente a redação de parte [das] disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

[...].

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto à impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, além de outros entendimentos no sentido de que não

poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual.

Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir, no parágrafo § 1º, excetuou a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que aliás é a questão de maior incidência.

Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões factíveis é que essa cumulatividade é mesmo indevida.

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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 inexacta;

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

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar

como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

Destaque-se, ainda, que a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário. A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre a data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário. A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente.

Diferentes, portanto, são os bens jurídicos tutelados, e limitar a penalidade àquela aplicada em razão da falta de recolhimento do ajuste anual é um incentivo ao descumprimento do dever de antecipação ao qual o sujeito passivo voluntariamente se vinculou, ao optar pelas vantagens decorrentes da apuração do lucro tributável apenas ao final do ano-calendário.

E foi, justamente, a alteração legislativa acima que motivou a edição da referida Súmula CARF nº 105.

Explico.

O enunciado de súmula em referência foi aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 08 de dezembro de 2014. Antes, enunciado semelhante foi, por sucessivas vezes, rejeitado pelo Pleno da CSRF, e mesmo pela 1ª Turma da CSRF. Veja-se, abaixo, os verbetes submetidos a votação de 2009 a 2014:

PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 20092

[...]

ANEXO I

I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:

[...]

12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº :

Até a vigência da Medida Provisória nº 351/2007, a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência de antecipações não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado no ajuste anual.

[...]

PORTARIA Nº 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012

[...]

ANEXO ÚNICO

[...]

II- ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 1ª TURMA DA CSRF:

[...]

17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401- 00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/ 10/ 2011.

[...]

III- ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 2ª TURMA DA CSRF:

[...]

22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401- 00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/ 10/ 2011.

[...]

PORTARIA Nº- 18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 20134

[...]

ANEXO I

I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:

[...]

9ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

Até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Acórdãos Precedentes: 9101-001261, de 22/11/11; 9101-001203, de 22/11/11; 9101-001238, de 21/11/11; 9101-001307, de 24/04/12; 1402-001.217, de 04/10/12; 1102-00748, de 09/05/12; 1803-001263, de 10/04/12.

[...]

PORTARIA Nº 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 20145

[...]

ANEXO I

[...]

II - Enunciados a serem submetidos à 1ª Turma da CSRF:

[...]

13ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

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.

Acórdãos Precedentes: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.

[...]

É de se destacar que os enunciados assim propostos de 2009 a 2013 exsurgem da jurisprudência firme, contrária à aplicação concomitante das penalidades antes da alteração promovida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007. Jurisprudência esta, aliás, que motivou a alteração legislativa.

De outro lado, a discussão acerca dos lançamentos formalizados em razão de infrações cometidas a partir do novo contexto legislativo ainda não apresentava densidade suficiente para indicar qual entendimento deveria ser sumulado.

Considerando tais circunstâncias, o Pleno da CSRF, e também a 1ª Turma da CSRF, rejeitou, por três vezes, nos anos de 2009, 2012 e 2013, o enunciado contrário à concomitância das penalidades até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007. As discussões nestas votações motivaram alterações posteriores com o objetivo de alcançar redação que fosse acolhida pela maioria qualificada, na forma regimental.

Com a rejeição do enunciado de 2009, a primeira alteração consistiu na supressão da vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, substituindo-a, como marco temporal, pela referência à data de sua publicação. Também foram separadas as hipóteses pertinentes ao IRPJ/CSLL e ao IRPF, submetendo-se à 1ª Turma e à 2ª Turma da CSRF os enunciados correspondentes. Seguindo-se nova rejeição em 2012, o enunciado de 2009 foi reiterado em 2013 e, mais uma vez, rejeitado.

Este cenário deixou patente a imprestabilidade de enunciado distinguindo as ocorrências alcançadas a partir da expressão "até a vigência da Medida Provisória nº 351", de 2007, ou até a data de sua publicação. E isto porque a partir da redação proposta havia o risco de a súmula ser invocada para declarar o cabimento da exigência concomitante das penalidades a partir das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, apesar de a jurisprudência ainda não estar consolidada neste sentido.

Para afastar esta interpretação, o enunciado aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 2014 foi redigido de forma direta, de modo a abarcar, apenas, a jurisprudência firme daquele Colegiado: a impossibilidade de cumulação, com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas com fundamento na legislação antes de sua alteração pela Medida Provisória nº 351, de 2007. Omitiu-se, intencionalmente, qualquer referência às situações verificadas depois da alteração legislativa em tela, em razão da qual a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas passou a estar prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", e não mais no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares à parcela do litígio já pacificada.

Assim, a Súmula CARF nº 105 tem aplicação, apenas, em face de multas lançadas com fundamento na redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, tendo por referência infrações cometidas antes da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, publicada em 22 de janeiro de 2007, e ainda que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%, dado que tal providência não decorre de nova fundamentação do lançamento, mas sim da retroatividade benigna prevista pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

Neste sentido, vale observar que os precedentes indicados para aprovação da súmula reportam-se, todos, a infrações cometidas antes de 2007:

Acórdão nº 9101-001.261:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001

Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

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

Acórdão nº 9101-001.203:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001

Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.

Acórdão nº 9101-001.238:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2001

[...]

MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE

RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.

Acórdão nº 9101-001.307:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

[...]

MULTA ISOLADA APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão nº 1402-001.217:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

[...]

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base).

[...]

Acórdão nº 1102-000.748:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA
JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa:

[...]

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

Devem ser exoneradas as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, uma vez que, cumulativamente foram exigidos os tributos com multa de ofício, e a base de cálculo das multas isoladas está inserida na base de cálculo das multas de ofício, sendo descabido, nesse caso, o lançamento concomitante de ambas.

[...]

Acórdão nº 1803-001.263:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA

JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002

[...]

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Frente a tais circunstâncias, ainda que precedentes da súmula veiculem fundamentos autorizadores do cancelamento de exigências formalizadas a partir da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, não são eles, propriamente, que vinculam o julgador administrativo, mas sim o enunciado da súmula, no qual está sintetizada a questão pacificada.

Digo isso porque esses precedentes têm sido utilizados para se tentar aplicar outra tese no sentido de afastar a multa, qual seja a do princípio da consunção. Ora se o princípio da consunção fosse fundamento suficiente para inexigibilidade concomitante das multas em debate, o enunciado seria genérico, sem qualquer referência ao fundamento legal dos lançamentos alcançados. A citação expressa do texto legal presta-se a firmar esta circunstância como razão de decidir relevante extraída dos paradigmas, cuja presença é essencial para aplicação das consequências do entendimento sumulado.

Da mesma forma que faz a Contribuinte em suas contrarrazões, há quem argumente que o princípio da consunção veda a cumulação das penalidades. Sustentam os adeptos dessa tese que o não recolhimento da estimativa mensal seria etapa preparatória da infração cometida no ajuste anual e, em tais circunstâncias o princípio da consunção autorizaria a subsistência, apenas, da penalidade aplicada sobre o tributo devido ao final do ano-calendário, prestigiando o bem jurídico mais relevante, no caso, a arrecadação tributária, em confronto com a antecipação de fluxo de caixa assegurada pelas estimativas.

Ademais, como a base fática para imposição das penalidades seria a mesma, a exigência concomitante das multas representaria bis in idem, até porque, embora a lei tenha previsto ambas penalidades, não determinou a sua aplicação simultânea. E acrescentam que, em se tratando de matéria de penalidades, seria aplicável o art. 112 do CTN. Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do Acórdão nº 9101-001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

[...]

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa. Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em obrigação principal. Vale destacar que, mesmo ocorrendo tal conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da

inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.

Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda (iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo. Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis:

“As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis Fernandes de Oliveira, “a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição”. O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativoconstitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções”.

O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção”. (in “O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário”, ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)

Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSSL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. “É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96” (AgRg no REsp 694278-RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido.” (Recurso Especial 529570 / SC - Relator Ministro João Otávio de Noronha - Segunda Turma - Data do Julgamento 19/09/2006 - DJ 26.10.2006 p. 277)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”

(Agravamento Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 - Relator Ministro Humberto Martins - Segunda Turma - DJ 17.08.2006 p. 341) Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo. Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de “pagamento de tributo”, dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos e exigidas de forma isolada.

Sob esta ótica, o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, §2º do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos.

Veja-se, aliás, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acima citadas expressamente reconhecem este ônus como decorrente de uma opção, e distinguem a antecipação do pagamento do pagamento em si, isto para negar a aplicação de juros a partir de seu recolhimento no confronto com o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário.

É certo que a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já consolidou seu entendimento contrariamente à aplicação concomitante das penalidades em razão do princípio da consunção, conforme evidencia a ementa de julgado recente proferido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS:

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES.

1. A Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996 (AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015).

2. Agravo Regimental não provido.

As contrarrazões oferecidas pela Contribuinte, aliás, fazem referência ao REsp 1.496.354/PR, mencionado na ementa acima. Todavia, referidos julgados não são de observância obrigatória na forma do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

Além disso, a interpretação de que a falta de recolhimento da antecipação mensal é infração abrangida pela falta de recolhimento do ajuste anual, sob o pressuposto da existência de dependência entre elas, sendo a primeira infração preparatória da segunda, desconsidera o prejuízo experimentado pela União com a mora subsistente em razão de o tributo devido no ajuste anual sofrer encargos somente a partir do encerramento do ano-calendário. Favorece, assim, o sujeito passivo que se obrigou às antecipações para apurar o lucro tributável apenas ao final do ano-calendário, conferindo-lhe significativa vantagem econômica em relação a outro sujeito passivo que, cometendo a mesma infração, mas optando pela regra geral de apuração trimestral dos lucros, suportaria, além do ônus da escrituração trimestral dos resultados, os encargos pela falta de recolhimento do tributo calculados desde o encerramento do período trimestral. Quanto à transposição do princípio da consunção para o Direito Tributário, vale a transcrição da oposição manifestada pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal *stricto sensu*. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 - que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p. 512, *idem*). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o *in dubio pro reo* do art. 112.

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta:

O Direito Penal é especial, contém princípios, critérios, fundamentos e normas particulares, próprios desse ramo jurídico; por isso, a rigor, as regras dele não podem ser estendidas além dos casos para os quais foram instituídas. De fato, não se aplica norma jurídica senão à ordem de coisas para a qual foi estabelecida; não se pode pôr de lado a natureza da lei, nem o ramo do Direito a que pertence a regra tomada por base do processo analógico.[15 Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e aplicação do direito*, p. 212] Na hipótese de concurso de crimes, o legislador escolheu critérios específicos, próprios desse ramo de Direito. Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas.

A 'forma de sancionar' é instituída pelo legislador, segundo critérios de conveniência/oportunidade, isto é, discricionariedade. Compete-lhe elaborar, ou não, regras a respeito da concorrência de infrações administrativas. No silêncio, ocorre *cúmulo material*.

Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o cúmulo material de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei nº 9.503, de 23.12.1997 (Código de Trânsito Brasileiro), segundo o qual “quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as respectivas penalidades”. Igualmente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de 12.2.1998, que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: “Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o disposto está inserido no Capítulo VI – Da Infração Administrativa] ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as sanções a elas cominadas”. E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei nº 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: “As sanções [administrativas] previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar antecedente ou incidente de procedimento administrativo”. [16 Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa tenha imposto cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.]

No Direito Penal são exemplos de aplicação do princípio da consunção a absorção da tentativa pela consumação, da lesão corporal pelo homicídio e da violação de domicílio pelo furto em residência. Característica destas ocorrências é a sua previsão em normas diferentes, ou seja, a punição concebida de forma autônoma, dada a possibilidade fática de o agente ter a intenção, apenas, de cometer o crime que figura como delito-meio ou delito fim.

Já no caso em debate, a norma tributária prevê expressamente a aplicação das duas penalidades em face da conduta de sujeito passivo que motive lançamento de ofício, como bem observado pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no já citado voto condutor do Acórdão nº 9101-002.251:

[...]

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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;

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

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável.

Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação alterada não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. Ademais, quando o legislador

estipula na alínea "b" do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, 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, claramente afirma a aplicação da penalidade mesmo se apurado lucro tributável e, por consequência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de bis in idem sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário. A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de bis in idem.

Neste sentido, aliás, são as considerações do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

[...]

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, consequentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos de que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Tais circunstâncias são totalmente distintas das que ensejam a aplicação de multa moratória ou multa de ofício sobre tributo não recolhido. Nesta segunda hipótese, sim, a base fática é idêntica, porque a infração de não recolher o tributo no vencimento foi praticada e, para compensar a União o sujeito passivo poderá, caso não demande a atuação de um agente fiscal para constituição do crédito

tributário por lançamento de ofício, sujeitar-se a uma penalidade menor. Se o recolhimento não for promovido depois do vencimento e o lançamento de ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual incorpora, por certo, a reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal.

Imprópria, portanto, a ampliação do conteúdo expresso no enunciado da súmula a partir do que consignado no voto condutor de alguns dos paradigmas.

É importante repisar, assim, que as decisões acerca das infrações cometidas depois das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não devem observância à Súmula CARF nº 105 e os Conselheiros têm plena liberdade de convicção.

Somente a essência extraída dos paradigmas, integrada ao enunciado - no caso, mediante expressa referência ao fundamento legal aplicável antes da edição da Medida Provisória nº 351, de 2007 (art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996) -, representa o entendimento acolhido pela 1ª Turma da CSRF a ser observado, obrigatoriamente, pelos integrantes da 1ª Seção de Julgamento. Nada além disso.

De outro lado, releva ainda destacar que a aprovação de um enunciado não impõe ao julgador a sua aplicação cega. As circunstâncias do caso concreto devem ser analisadas e, caso identificado algum aspecto antes descon siderado, é possível afastar a aplicação da súmula.

Veja-se, por exemplo, que o enunciado da Súmula CARF nº 105 é omissivo acerca de outro ponto que permite interpretação favorável à manutenção parcial de exigências formalizadas ainda que com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996. Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 1302-001.753:

A multa isolada teve em conta falta de recolhimento de estimativa de CSLL no valor de R\$ 94.130,67, ao passo que a multa de ofício foi aplicada sobre a CSLL apurada no ajuste anual no valor de R\$ 31.595,78. Discute-se, no caso, a aplicação da Súmula CARF nº 105 de seguinte teor: 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.

Os períodos de apuração atuados estariam alcançados pelo dispositivo legal apontado na Súmula CARF nº 105. Todavia, como evidenciam as bases de cálculo das penalidades, a concomitância se verificou apenas sobre parte da multa isolada exigida por falta de recolhimento da estimativa de CSLL devida em dezembro/2002. Importa, assim, avaliar

se o entendimento sumulado determinaria a exoneração de toda a multa isolada aqui aplicada.

A referência à exigência ao mesmo tempo das duas penalidades não possui uma única interpretação. É possível concluir, a partir do disposto, que não subsiste a multa isolada aplicada no mesmo lançamento em que formalizada a exigência do ajuste anual com acréscimo da multa de ofício proporcional, ou então que a multa isolada deve ser exonerada quando exigida em face de antecipação contida no ajuste anual que ensejou a exigência do principal e correspondente multa de ofício. Além disso, pode-se interpretar que deve subsistir apenas uma penalidade quando a causa de sua aplicação é a mesma.

Os precedentes que orientaram a edição da Súmula CARF nº 105 auxiliam nesta interpretação. São eles:

[...]

Observa-se nas ementas dos Acórdãos nº 9101-001.261, 9101-001.307 e 1803-001.263 a abordagem genérica da infração de falta de recolhimento de estimativas como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, e que por esta razão é absorvida pela segunda infração, devendo subsistir apenas a punição aplicada sobre esta. Sob esta vertente interpretativa, qualquer multa isolada aplicada por falta de recolhimento de estimativas sucumbiria frente à exigência do ajuste anual com acréscimo de multa de ofício.

Porém, os Acórdãos nº 9101-001.203 e 9101-001.238, reportam-se à identidade entre a infração que, constatada pela Fiscalização, enseja a apuração da falta de recolhimento de estimativas e da falta de recolhimento do ajuste anual, assim como os Acórdãos nº 1402-001.217 e 1102-000.748 fazem referência a aplicação de penalidades sobre a mesma base, ou ao fato de a base de cálculo das multas isoladas estar contida na base de cálculo da multa de ofício. Tais referências permitem concluir que, para identificação da concomitância, deve ser avaliada a causa da aplicação da penalidade ou, ao menos, o seu reflexo na apuração do ajuste anual e nas bases estimativas.

A adoção de tais referenciais para edição da Súmula CARF nº 105 evidencia que não se pretendeu atribuir um conteúdo único à concomitância, permitindo-se a livre interpretação acerca de seu alcance.

Considerando que, no presente caso, as infrações foram apuradas de forma independente - estimativa não recolhida em razão de seu parcelamento parcial e ajuste anual não recolhido em razão da compensação de bases negativas acima do limite legal - e assim resultaram em distintas bases para aplicação das penalidades, é válido

concluir que não há concomitância em relação à multa isolada aplicada sobre a parcela de R\$ 62.534,89 (= R\$ 94.130,67 - R\$ 31.595,78), correspondente à estimativa de CSLL em dezembro/2002 que excede a falta de recolhimento apurada no ajuste anual.

Divergência neste sentido, aliás, já estava consubstanciada antes da aprovação da súmula, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 1201-00.235, de lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

[...]

O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso. Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.

Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R\$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R\$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R\$ 3.826.453,79 (R\$ 8.902.754,18 – R\$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional.

Abaixo, segue a discriminação dos valores:

Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79

Estimativa remanescente (R\$ 3.826.453,79 x 25%): R\$ 956.613,45

Multa isolada mantida (R\$ 956.613,45 x 50%): R\$ 478.306,72

Multa isolada excluída (R\$ 1.109.844,27 – R\$ 478.306,72): R\$ 631.537,55

[...]

A observância do entendimento sumulado, portanto, pressupõe a identificação dos requisitos expressos no enunciado e a análise das circunstâncias do caso concreto, a fim de conferir eficácia à súmula, mas não aplicá-la a casos distintos. Assim, a referência expressa ao fundamento legal das exigências às quais se aplica o entendimento sumulado limita a sua abrangência, mas a adoção de expressões cujo significado não pode ser identificado a partir dos paradigmas da súmula confere liberdade interpretativa ao julgador.

Como visto, no caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida para fatos ocorridos após alterações promovidas

pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo ambas as multas devidas.

Entendeu o Colegiado a quo, ainda, que "a base impositiva da multa isolada desaparece após o final do exercício (momento da ocorrência do fato gerador), deixando de ser possível, portanto, a aplicação dessa penalidade".

Dirirjo, no entanto, de tal entendimento, uma vez que evidência suficiente de que a multa isolada pode ser aplicada depois do encerramento do ano-calendário permanece constando na redação atual do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, no sentido do cabimento da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. Nestes termos, a lei afirma a aplicação da multa ainda que a apuração final revele a inexistência de tributo devido sobre o lucro apurado. Ademais, a utilização da expressão "ainda que" deixa patente o cabimento da multa isolada mesmo se houver tributo devido ao final do ano-calendário, hipótese na qual seria devida, também, a multa proporcional estipulada na nova redação do inciso I do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

Consoante antes observado, o tributo apurado ao final do ano-calendário somente se sujeita a encargos a partir de seu vencimento. Logo, para deconstituir a infração de falta de recolhimento de estimativas, o sujeito passivo deve recolher as antecipações em atraso com os encargos pertinentes desde seu vencimento mensal. O recolhimento do tributo devido no ajuste anual, mesmo acrescido dos correspondentes encargos, não repara o prejuízo causado ao fluxo de caixa da União que, na regra geral de tributação, receberia trimestralmente o ingresso dos tributos incidentes sobre o lucro.

Assim, irrelevante o argumento da recorrida de que "durante o ano calendário de 2008, apurou o IRPJ e CSLL devidos estimativamente, e os recolheu" ou de que não teria infringido ao art. 2º da Lei nº 9.430/96. Ao deduzir despesa considerada não necessária, comum ou usual, fez o recolhimento a menor das estimativas mensais, implicando no descumprimento da obrigação acessória.

Assinale-se, por fim, que a conjugação dos argumentos contrário à aplicação da multa isolada depois do encerramento do ano-calendário e favorável à adoção do princípio da consunção resultaria em cenário no qual a falta de recolhimento de estimativas somente seria punida se a infração fosse constatada antes do encerramento do ano-calendário, interpretação que praticamente nega eficácia ao dispositivo legal¹¹ e confere significativa vantagem à opção pelo lucro real anual em detrimento à regra geral de apuração trimestral do lucro tributável.

Deve, portanto, o recurso fazendário ser acolhido, reformando-se o acórdão recorrido para reconhecer a possibilidade de aplicação simultânea (ou concomitante) da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL

apurados ao final do ano-calendário e das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas mensais desses tributos.

Desta maneira, por todo exposto acima, entendo que é completamente possível a concomitância das multas de ofício e de estimativas não pagas lançadas após a vigência da MP 351/2007.

Sendo assim, voto por não dar provimento ao Recurso Voluntário nesta matéria, concordando com os demais pontos do Relator original.

Assinado Digitalmente

Alexandre Iabrudi Catunda