



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                 |
|--------------------|-------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10830.013601/2010-43</b>                     |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 1001-003.797 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 7 de abril de 2025                              |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                      |
| <b>RECORRENTE</b>  | SEPO INDUSTRIA E COMERCIO LIMITADA              |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                |

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO. INOVAÇÃO NA MATÉRIA ARGUIDA. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE DE CONHECER MATÉRIA NÃO SUSCITADA NA IMPUGNAÇÃO.

A inovação de matérias no Recurso Voluntário causa supressão de instância e, por consequência, impossibilita o CARF de conhecê-las.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 105. ALCANCE.

O enunciado da Súmula Carf nº 105 no sentido de que “a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício” alcança somente fatos geradores anteriores à Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007.

RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS APÓS O INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. ACRÉSCIMOS LEGAIS. CONDIÇÃO.

A pessoa física ou jurídica submetida à ação fiscal por parte da Receita Federal do Brasil pode pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo, apenas em relação aos tributos e contribuições já declarados.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada, e no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário em razão de tratar-se de período anterior à Medida Provisória 351, de 2007, convertida na Lei 11.488, de 2007, em consonância com a Súmula Carf nº 105, deve ser extinta a multa isolada aplicada, nos termos do voto Relator.

*Assinado Digitalmente*

**Gustavo de Oliveira Machado** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Carmen Ferreira Saraiva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Anchieta de Sousa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado, Ana Cláudia Borges de Oliveira e Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário em face do acórdão de nº. 16-84.734, proferido pela 19ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP, que por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário.

A DRF de Campinas/SP lavrou o Auto de Infração relativo a Imposto de Renda Pessoa Jurídica, no dia 05/10/2010 de e-fls. 4/10, cujo teor segue em síntese:

“(…)

AUTO DE INFRAÇÃO

Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

(…)

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL

Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente Lançamento de Ofício, nos termos do art. 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), tendo em vista que foram apuradas as infração (ões) abaixo descritas, aos dispositivos legais mencionados.

# 0001 FALTA DE RECOLHIMENTO/DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO OU DECLARAÇÃO

Conforme Termo de Verificação em anexo, que ora faz parte integrante deste Auto de Infração

Fato Gerador Imposto (R\$) Multa (%)

31/12/2006 91.362,38 75,00

Enquadramento Legal

Art. 841, incisos I, III e IV, do RIR/99.

# 0002 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.

Conforme Termo de Verificação em anexo, que ora faz parte integrante deste Auto de Infração

(...)

Enquadramento Legal

Arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96 alterado com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07 c/c art. 106, inciso II, alínea "c" da Lei nº 5.172/66.

(...)

## DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA

Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica

(...)

## ENQUADRAMENTO LEGAL

### MULTAS PASSÍVEIS DE REDUÇÃO

Fatos Geradores entre 01/01/1997 e 21/01/2007.

75,00% Art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

### JUROS DE MORA

A PARTIR DE JANEIRO DE 1998 - APURAÇÃO ANUAL (p/ Fatos Geradores a partir de 01/01/97):

percentual equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente. O valor dos juros será calculado a partir de primeiro de fevereiro do ano do vencimento.

Art. 6º, § 2º da Lei nº 9.430/96”.

A DRF de Campinas/SP lavrou ainda, o Auto de Infração relativo a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no dia 05/10/2010 de e-fls. 11/17, cujo teor segue em síntese:

“AUTO DE INFRAÇÃO

Contribuição Social s/Lucro Líquido

(...)

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO(S) LEGAL(IS)

Contribuição Social

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente Lançamento de Ofício, nos termos do art. 926 do Decreto no 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda 1999), tendo em vista que foram apuradas as infragdo(6es) abaixo descrita(s), aos dispositivos legais mencionados.

001 - INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO/DECLARAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO OU DECLARAÇÃO

Conforme Termo de Verificação em anexo, que ora faz parte integrante deste Auto de Infração

(...)

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 841, incisos I, III e IV, do RIR/99.

002 - MULTAS ISOLADAS

FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA

Falta de pagamento da Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

Conforme Termo de Verificação em anexo, que ora faz parte integrante deste Auto de Infração

(...)

ENQUADRAMENTO LEGAL

Arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96 alterado pelo art. 14 da Lei no 11.488/07 c/c art. 106, inciso II, alínea "c" da Lei nº 5.172/66.

(...)

## DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA

Contribuição Social s/Lucro Líquido

(...)

Enquadramento Legal

## MULTAS PASSÍVEIS DE REDUÇÃO

Fatos Geradores entre 01/01/1997 e 21/01/2007.

75,00% Art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/95.

JUROS DE MORA A PARTIR DE JANEIRO DE 1998 - APURAÇÃO ANUAL (p/Fatos Geradores a partir de 01/01/97):

percentual equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente. O valor dos juros será calculado a partir de primeiro de fevereiro do ano do vencimento.

Art. 28 c/c art. 6º, § 2º da Lei nº 9.430/96.

(...)”.

Ato Contínuo, a DRF de Campinas- SP elaborou o Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 18/22), cujo teor segue em síntese:

## CONTEXTO

Do procedimento de revisão das Declarações de Informações Econômico-Fiscais, relativas ao ano-calendário 2006, exercício 2007, foi constatada compensação a maior de Prejuízo Fiscal na apuração do Lucro Real, em desacordo com os termos do artigo 510 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99). Também foi constatada insuficiência de declaração e recolhimento de IRPJ e CSLL, bem como divergências entre os valores constantes da DIPJ e da DCTF, referentes aos mesmos tributos, conforme demonstrativo abaixo:

(...)

## DA APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

(...)

De acordo com as tabelas abaixo, existem divergências entre os valores, apurados pelo contribuinte ao final do ano-calendário, de IRPJ a Pagar e CSLL a Pagar informados na DIPJ e na DCTF. A DIPJ informa um IRPJ Total a Pagar no valor, de R\$ 1144.157,53, enquanto a DCTF informa um IRPJ Total a Pagar no valor de R\$ 1.052.795,15. Portanto, deve-se lançar a diferença de R\$ 91.362,38. A DIPJ informa uma CSLL Total a Pagar no Valor de R\$ 420.536;71, , enquanto que a DCTF informa uma CSLL Total a Pagar no valor de R\$ 407.017,25. Portanto, deve-se lançar a diferença de R\$ 13.519,46.

Também foi verificado que deixou de ser efetuado o recolhimento de IRPJ/CSLL sobre o valor do pagamento mensal apurado nos Balanços ou Balancetes de Suspensão ou Redução. Portanto, deve-se lançar a multa isolada de 50% sobre o valor das estimativas do IRPJ/CSLL não recolhidas, nos termos da Lei nº 9.430/96, art. 44, inciso II, "b", conforme tabelas abaixo.

É importante mencionar que o contribuinte recolheu o IRPJ, no valor de R\$ 36.361,82, e a CSLL, no valor de R\$ 13.810,25, referentes ao período de apuração de dezembro de 2006. Foram efetuados acréscimos de multa de mora (20%) e juros. Porém, tais recolhimentos foram efetuados após o início da ação fiscal, sendo que os mesmos serão desconsiderados. Cabe ao contribuinte se utilizar dos meios legais para compensar tais recolhimentos.

(...)

Em relação à compensação indevida de Prejuízo Fiscal, verifica-se que houve erro de fato por parte do contribuinte quando do preenchimento da DIPJ, uma vez que o mesmo realmente indicou o valor de R\$ 2.002.555,73, relativo à Prejuízos Fiscais apurados e declarados em períodos anteriores, equivocadamente na Linha 45 (Atividade Rural — Períodos de Apuração de 1991 a 2006) e não na Linha 43 (Atividades em Geral — Períodos de Apuração de 1991 a 2006) da Ficha 09A, como deveria ter sido feito. Portanto não há créditos tributários a serem lançados em relação a isso.

(...)

#### CONCLUSÃO

Os valores apurados na presente ação fiscal foram objeto de lançamento de ofício, com os devidos acréscimos legais, constituindo-se o Crédito Tributário nos termos do artigo 142 do CTN, conforme discriminado no Auto de Infração do qual o presente Termo é parte integrante.

A presente ação fiscal restringiu-se ao exposto acima. Fica, portanto, ressalvado o direito de a Fazenda Nacional fazer verificações posteriores e cobrar o que for devido em razão dos fatos, circunstâncias e elementos não verificados e/ou não conhecidos nesta oportunidade”.

#### TERMO DE ENCERRAMENTO

Encerrei, acima identificado, nos Demonstrativos IRPJ CSLL TOTAL nesta data, a ação fiscal levada a efeito no contribuinte onde foram constatadas as irregularidades mencionadas de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, em ao IRPJ e a CSLL do ano-calendário 2006.

Da referida ação fiscal foi apurado o Crédito Tributário abaixo descrito.

A Impugnante tomou ciência do Termo de Início de Fiscalização e Intimação (Doc. 04), por meio do qual foi intimada a prestar, no prazo de 20 (vinte dias), esclarecimentos acerca:

(a) de divergências apuradas nos recolhimentos por estimativa de IRPJ e CSLL, constatadas no cruzamento eletrônico realizado entre os dados constantes da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) e da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), referentes ao ano-calendário 2006 (Doc. 05); e (b) de suposta compensação indevida ou à maior de Prejuízo Fiscal de períodos anteriores.io apurado:

|            |                |
|------------|----------------|
| IRPJ.....  | R\$ 264.462,55 |
| CSLL.....  | R\$ 43.845,81  |
| TOTAL..... | R\$ 308.308,36 |

(...)”.

### DA IMPUGNAÇÃO

Afirmou a Contribuinte que Impugnante tomou ciência do Termo de Início de Fiscalização e Intimação, por meio do qual foi intimada a prestar esclarecimentos acerca: de divergências apuradas nos recolhimentos por estimativa de IRPJ e CSLL, constatadas no cruzamento eletrônico realizado entre os dados constantes da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) e da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), referentes ao ano-calendário 2006; e de suposta compensação indevida ou à maior de Prejuízo Fiscal de períodos anteriores.

Asseverou que protocolou petição esclarecendo que havia cometido erros, todos eles, erros de fato no preenchimento de sua DIPJ, mais especificamente que quanto às divergências de IRPJ e CSLL encontradas no cruzamento eletrônico, decorriam de erro no preenchimento das Fichas 11 e 16 da DIPJ, as quais, por um lapso, foram apresentadas com a indicação da opção de apuração das antecipações "Com Base na Receita Bruta e Acréscimos" ao invés de "Com Base em Balancete de Suspensão e/ou Redução", tal como havia tempestivamente apurado e escriturado em seu Lalur; e quanto à suposta compensação indevida de Prejuízo Fiscal, igualmente a situação anterior, a DIPJ fora apresentada com erro consistente na indicação do saldo compensado na Linha 45 "Atividade Rural — Períodos de 1991 a 2006", da Ficha 09 "Demonstração do Lucro Real — RI em Geral", ao invés de o saldo compensado ter sido indicado na Linha 43 "Atividade em Geral — Períodos de Apuração de 1991 a 2006".

Noticiou que em face de um lapso, os valores das antecipações de IRPJ (R\$ 36.361,82) e CSLL (R\$ 13.810,25) declarados na DIPJ, relativos ao mês de dezembro de 2006, não haviam sido tempestivamente recolhidos.

Informou que no dia 10/05/2010 efetuou o recolhimento intempestivo dos valores das antecipações não recolhidas, referentes ao mês de dezembro, os quais foram acrescidos de multa e juros de moratórios, nos termos do artigo 909, do Regulamento do Imposto de Renda ("RI R/99").

Aduziu que em relação à cobrança de diferenças de IRPJ e CSLL com acréscimos de multa de ofício de 75% e juros Selic, a exigência não pode ser mantida porque, nos termos do artigo 44, inciso II, alínea 'b', da Lei nº 9.430/96, uma vez encerrado o ano-calendário correspondente 2006, no caso configura-se indevida a exigência das diferenças de tributos com acréscimos de multa de ofício de 75% e juros Selic.

Sustentou que no tocante à exigência de multa de ofício isolada de 50% sobre as diferenças de antecipações de IRPJ e CSLL apuradas nos meses de março, maio, junho, outubro e dezembro, diferenças tais que, diga-se, tiveram seus montantes também exigidos via lançamento de IRPJ e CSLL com acréscimo de multa de ofício de 75%, não há fundamento para a respectiva manutenção, uma vez que houve concomitância de penalidades, ocorrência esta, diga-se, veementemente, rechaçada pelos tribunais administrativos.

Ponderou que conforme dispõe o artigo 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96, na hipótese de constatação de falta de recolhimento de antecipações de IRPJ e CSLL, ou no caso de recolhimento a menor, configura-se ilegítima a exigência do montante principal, sendo cabível, no lugar, tão-somente a aplicação de multa de ofício isolada de 50% sobre as antecipações ou diferenças não recolhidas.

Salientou que os contribuintes possuem prazo até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de ação fiscal para efetuar o recolhimento espontâneo dos tributos devidos, com os acréscimos legais cabíveis.

Defendeu que na remota hipótese de ser mantida a exigência de IRPJ e CSLL e respectivos acessórios, não pode prevalecer a exigência da multa de ofício isolada, pois, do contrário, estaria se admitindo a dupla aplicação ou concomitância de penalidade sobre a mesma base fática (uma forma de "bis in idem" punitivo).

Pleiteou que seja recebida e acolhida in totum a IMPUGNAÇÃO, bem como que seja cancelada a exigência fiscal na sua totalidade, a título de IRPJ, CSLL, Multa Isolada (IRPJ e CSLL), Multa de Ofício, Juros Selic e demais encargos legais, e que seja arquivado o processo administrativo instaurado.

#### DO ACÓRDÃO PROLATADO PELA DRJ/SPO Nº. 16-84.734

A DRJ analisou a impugnação julgando-a improcedente, mantendo o crédito tributário (e-fls. 650/660).

A Contribuinte interpôs recurso voluntário nos seguintes termos, cuja síntese segue abaixo (e-fls. 668/690):

“ILMO. SR. DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM CAMPINAS - SP  
Processo Administrativo nº 10830.013601/2010-43

Acórdão nº 16-84.734 – 19ª Turma da D. DRJ/SPO

SESPON INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., pessoa jurídica de direito privado, com sede na Rua Manoel Joaquim Filho, nº 303, Térreo, Bairro Santa Terezinha, Cidade de Paulínia -SP, inscrita no CNPJ-MF sob o nº 50.464.692/0001-05, por seus advogados abaixo assinados e identificados, devidamente habilitados, vem, tempestivamente, perante V.Sa., com fundamento no Decreto nº 70.235/72 e no Decreto nº 7.574/2011, interpor

#### RECURSO VOLUNTÁRIO

em face do r. Acórdão nº 16-84.734, proferido pela C. 19ª Turma da D. DRJ/SPO, que julgou improcedente a impugnação apresentada, do qual foi intimada por meio de acesso aos autos do processo digital, em 10/12/2018 (Doc\_Comprobatórios01).

Termos em que,

P. Deferimento.

São Paulo, 08 de janeiro de 2019.

(...)

AO E. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS — CARF

Processo Administrativo nº 10830.013601/2010-43

Acórdão nº 16-84.734 - 19ª Turma da D. DRJ/SPO

SESPON INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., pessoa jurídica de direito privado, com sede na Rua Manoel Joaquim Filho, nº 303, Térreo, Bairro Santa Terezinha, Cidade de Paulínia -SP, inscrita no CNPJ-MF sob o nº 50.464.692/0001-05, por seus advogados abaixo assinados e identificados, devidamente habilitados, vem, tempestivamente, perante V.Sa., com fundamento no Decreto nº 70.235/72 e no Decreto nº 7.574/2011, interpor

#### RECURSO VOLUNTÁRIO

em face do r. Acórdão nº 16-84.734, proferido pela C. 19ª Turma da D. DRJ/SPO, pelas razões de fato e de direito a seguir aduzidas.

#### I — TEMPESTIVIDADE

1. A Recorrente tomou conhecimento do Acórdão nº 16-84.734, prolatado pela 19ª Turma da D. DRJ/SPO, em 10/12/2018, uma segunda-feira (fl. 665), de forma que o prazo para protocolo do Recurso Voluntário começou a fluir em 11/12/2018, uma terça-feira, encerrando-se em 09/01/2019, uma quarta-Feira, o que demonstra a tempestividade da presente.

#### II — FATOS

2. Trata-se de Recurso Voluntário interposto com o objetivo de pleitear a reforma do Acórdão DRJ nº 16-84.734, prolatado pela 192 Turma da DRJ/SPO, em 21/11/2018, que, por unanimidade, julgou improcedente a Impugnação protocolada pelo ora Recorrente, que, naquela oportunidade, contrapôs-se ao auto de infração lavrado em seu desfavor.

3. Referido crédito tributário foi constituído para exigência de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ("IRPJ") e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ("CSLL"), Multa Isolada (IRPJ e CSLL), Multa de Ofício, Juros Selic e demais encargos legais, cuja fiscalização teve início em 20/04/2010.

4. A Fiscalização foi iniciada em razão da verificação de divergência entre os valores de estimativas mensais declarados na DCTF daqueles informados na DIPJ.

5. Dentro do prazo de 20 (vinte) dias concedido para atendimento à intimação fiscal, a Recorrente esclareceu que havia cometido erros no preenchimento de sua DIPJ. Informou ainda que, constatados os equívocos cometidos apurou diferença de estimativa a recolher no período de dezembro de 2006, tendo efetuado recolhimento dos valores das antecipações de IRPJ (R\$ 36.361,82) e CSLL (R\$ 13.810,25) declarados na DIPJ, acrescidos de multa e juros de moratórios, nos termos do artigo 909, do Regulamento do Imposto de Renda ("RIR/99") e do art. 47 da Lei nº 9.430/96.

6. A despeito das informações prestadas e do recolhimento efetuado, a D. Fiscalização conclui que: (i) a somatória das diferenças apuradas entre os valores mensais indicados na DIPJ (depois de corrigida, de ofício, a opção pela "suspensão ou redução") e aqueles recolhidos e indicados nas DCTF's constituiu falta de pagamento de antecipações de IRPJ (R\$ 91.362,38) e CSLL (R\$ 13.519,46), de modo que os exigiu com acréscimo de multa de ofício de 75% e juros Selic; (ii) as diferenças no recolhimento de antecipações autorizariam a aplicação da multa de ofício isolada de 50% sobre os valores não recolhidos; e (iii) os valores recolhidos em 10/05/2010 pela Recorrente, relativos às antecipações de IRPJ (R\$ 36.361,82) e CSLL (R\$ 13.810,25) do mês de dezembro, não poderiam ser considerados válidos, uma vez que a ação fiscal já estava em curso.

7. Em consequência disso, foi lavrado o Auto de Infração para exigência de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ("IRPJ") e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ("CSLL"), Multa Isolada (IRPJ e CSLL), Multa de Ofício, Juros Selic e demais encargos legais:

(...)

8. Inconformada, a Recorrente impugnou o lançamento, demonstrando a improcedência das infrações que lhe foram imputadas.

9. Ato contínuo, os autos os autos foram distribuídos à c. 19ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil em São Paulo, que julgou improcedente a Impugnação apresentada, mantendo o lançamento nos seguintes termos:

(...)

10. Deste modo, este Recurso Voluntário objetiva demonstrar a equivocada interpretação dada pelos integrantes da 192 Turma da DRJ, haja vista que:

(i) Parte dos valores exigidos, relativos às estimativas mensais de dezembro de 2006, nos valores das antecipações de IRPJ (R\$ 36.361,82) e CSLL (R\$ 13.810,25), que estão sendo cobrados no presente lançamento, com acréscimo de multa de ofício de 75% e juros selic, já foram devidamente recolhidos, com acréscimo de juros e multa de mora;

(ii) com relação à cobrança de diferenças de IRPJ e CSLL com acréscimos de multa de ofício de 75% e juros Selic, a exigência não pode ser mantida porque, nos termos do artigo 44, inciso II, alínea 'b', da Lei nº 9.430/96, uma vez encerrado o ano-calendário correspondente — 2006, no caso — configura-se indevida a exigência das diferenças de tributos com acréscimos de multa de Ofício de 75% e juros Selic.

(iii) no tocante à exigência de multa de ofício isolada de 50% sobre as diferenças de antecipações de IRPJ e CSLL apuradas nos meses de março, maio, junho, outubro e dezembro, diferenças tais que, diga-se, tiveram seus montantes também exigidos via lançamento de IRPJ e CSLL com acréscimo de multa de ofício de 75%, não há fundamento para a respectiva manutenção, uma vez que houve concomitância de penalidades, ocorrência esta, diga-se, veementemente rechaçada pelos tribunais administrativos.

11. Conforme restará demonstrado, a r. Decisão de 1 Instância Administrativa deixou de corretamente apreciar os argumentos trazidos em sede de Impugnação, motivo pelo qual há de ser integralmente reformada.

### III — Direito

III.1 Extinção, pelo pagamento, de parte dos valores exigidos 12. Conforme destacado acima, o auto de infração ora combatido exige diferença de imposto que não foi recolhido, desconsiderando as antecipações de IRPJ (R\$ 36.361,82) e CSLL (R\$ 13.810,25), o que se verifica da reprodução do demonstrativo constante do Termo de Verificação Fiscal:

(...)

13. Além da exigência da diferença do principal, o auto de infração exigiu multa de ofício proporcional (75%) e multa isolada (50%) sobre tais valores.

14. Ocorre que tais montantes de IRPJ (R\$ 36.361,82) e CSLL (R\$ 13.810,25) foram recolhidos ao Erário, por meio de DARFs, dentro do prazo de atendimento à primeira intimação fiscal, acrescidos de multa de mora e juros Selic.

15. Tal fato, cumpre observar, é incontroverso, tendo constado tanto do Termo de Verificação Fiscal quanto da r. decisão recorrida.

16. A despeito do reconhecimento da existência do pagamento, após o início da fiscalização, antes de completados 20 dias do seu início, e, portanto, antes de lavratura do auto de infração, o Termo de Verificação Fiscal desconsiderou os pagamentos e a r. decisão recorrida entendeu que tais valores poderiam ser exigidos mediante auto de infração, sob a alegação de que, por não estarem declarados em DCTF, seria inaplicável o disposto no art. 47 da Lei nº 9.430/96 e no art. 909 do RIR/99, vigente à época.

17. Primeiramente é importante destacar que o início da fiscalização não impede que o contribuinte possa proceder ao pagamento de valores devidos. Ao contrário, o contribuinte deve ser sempre estimulado ao cumprimento da obrigação. O que a legislação pretende impedir é que o contribuinte cumpra a sua obrigação de recolhimento dos tributos somente se for iniciada a fiscalização, por isso que estabelece prazo de vinte dias do início efetuado sem a aplicação de penalidades, nos termos do disposto no art. 47 da Lei nº 9.430/96, regulamentado pelo art. 909 do RIR/99. Após o prazo de vinte dias não é que o contribuinte não possa proceder ao recolhimento. Efetuado o pagamento, no entanto, não poderá ser dispensada a aplicação de penalidade.

18. Portanto, ainda que o recolhimento não tivesse observado o prazo de vinte dias do início da fiscalização, jamais poderia ser novamente cobrado o valor do principal.

No máximo poderiam ser cobradas as multas correlatas. O principal, nos montantes das antecipações de IRPJ (R\$ 36.361,82) e CSLL (R\$ 13.810,25), que compõem o valor do ajuste anual de R\$ 91.362,88 (IRPJ) e R\$ 13.519,46 (CSLL), já foram recolhidos e, portanto, estão extintos pelo pagamento, nos termos do que dispõe o art. 156, do CTN.

19. Ademais, está equivocada a interpretação dada pela D. DRJ em relação ao disposto no artigo 909, do RIR/99 e no art. 47 da Lei nº 9.430/96. A r. decisão ora recorrida entendeu que tais dispositivos somente seriam aplicáveis aos tributos declarados.

Ocorre que, tal interpretação acaba por esvaziar por completo a aplicação do disposto nos mencionados diplomas legais, haja vista que tratando-se de tributo declarado não caberia sequer o lançamento de ofício, pois já constituído pelo contribuinte. Assim, não sendo aplicável o lançamento de ofício do principal, não caberia a imposição de multa.

20. Portanto, a interpretação dada pela r. decisão recorrida tem como consequência a total inaplicabilidade da dispensa de multa prevista no art. 47 da Lei nº 9.430/96, regulamentado pelo art. 909 do RIR/99, que visa a estimular o cumprimento da obrigação principal, o que foi integralmente cumprido pela Recorrente.

21. Corroborando tal assertiva, reproduz-se, abaixo, ementa de Acórdão proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais ("CSRF"), do antigo Conselho de

Contribuintes (atual CARF), em caso idêntico ao presente, por meio do qual foi declarada a nulidade do Auto de Infração que desconsiderou os recolhimentos intempestivos, mas dentro do prazo regulamentar de 20 (vinte) dias contados da data de início da ação fiscal:

(...)

22. Nota-se, portanto, que a Autoridade Administrativa não apenas tem o dever de diligenciar acerca do correto recolhimento dos tributos, como, também, e principalmente, tem o dever de levar em consideração no lançamento tributário todos os valores já recolhidos pelo sujeito passivo, para, somente depois disso, quantificar eventual montante passível de lançamento de ofício, nos termos do artigo 142, do CTN.

23. Noutras palavras, a Autoridade Administrativa não pode desconsiderar, ao seu bel prazer, quaisquer valores já pagos pelo contribuinte, pois tal conduta constitui — como de fato, constituiu — afronta ao disposto no caput do artigo 142, do CTN, eis que nesse caso não há como se proceder à correta apuração do quantum devido.

24. Por fim, no presente caso, não poderia (e nem deveria) a Autoridade Fiscal ter desconsiderado os pagamentos das estimativas de IRPJ e de CSLL, realizados pela Recorrente, relativos ao mês de dezembro de 2006, pois, embora posteriores ao início da ação fiscal, foram efetuados, conforme atestam as guias de recolhimento acostadas aos autos, em 10/05/2010, portanto, antes de decorridos os 20 (vinte) dias (lembre-se que fiscalização se iniciou em 23/04/2010), com os acréscimos de multa e juros moratórios, em estrita observância ao disposto no art. 909, do RIR/99.

25. Igual decisão deve ser empregada quanto à multa de ofício isolada aplicada sobre os valores de IRPJ e CSLL do mês de dezembro, que supôs a Fiscalização não terem sido recolhidos. Deveras, uma vez que se demonstra e prova que os tributos devidos foram devidos, a correspondente exigência da multa de ofício isolada deve ser coerentemente cancelada.

26. Ad argumentandum, ainda que não tivesse que ser cancelada a exigência do principal e da multa de ofício calculada sobre tais montantes, extintos pelo pagamento, deveria, no mínimo, ser aplicada a redução da multa prevista no art. 6º, inciso 1, da Lei nº 8.218/91. Tal dispositivo prevê a redução de 50% da multa para os contribuintes que pagarem o valor exigido até 30 dias após a notificação do lançamento de ofício. No caso específico, em que o pagamento se deu antes mesmo da lavratura do auto de infração, ainda maior a razão para aplicação da redução. Assim, tendo havido o pagamento da multa de mora (20%), restaria, no máximo, 17,5% a pagar  $[(75\% \times 50\%) - 20\%]$ .

III.2 Nulidade do lançamento por erro na quantificação do tributo exigido

27. O lançamento aqui contestado deve ser cancelado sob o fundamento de nulidade, dado que a D. Fiscalização cometeu graves erros quando efetuou a apuração dos montantes exigidos.

28. Ao deixar de abater os valores que já haviam sido recolhidos, antes mesmo da lavratura do auto de infração, a D. Fiscalização cometeu grave equívoco de quantificação, o que macula por vício material o lançamento.

29. O artigo 142, do CTN, e o artigo 10, do Decreto nº 70.235/72, são inequívocos ao determinar que o cálculo do montante devido é elemento essencial para constituição do crédito tributário, bem como deve guardar uma relação lógica entre o seu teor e sua aplicabilidade ao fato concreto:

(...)

30. Conclui-se, portanto, que os Autos de Infração não atenderam aos requisitos obrigatoriamente exigidos para tal finalidade, qual seja, a correta determinação do valor da exigência.

31. Deste modo, diante do equívoco na mensuração do crédito tributário, ou seja, do erro material, o cancelamento de todo o lançamento, sob o fundamento de nulidade, deve ser reconhecido. Esse é o posicionamento sedimentado tanto pelo antigo E. Conselho de Contribuintes quanto por esse atual E. CARF, conforme atestam as ementas abaixo transcritas:

(...)

32. Ante o exposto, diante da nulidade patente, os lançamentos tributários efetuados a título de IRPJ e CSLL deveram ser cancelados.

III.3 Nulidade do lançamento por erro na apuração do valor do ajuste anual, por desconsiderar o maior valor apurado no Período de apuração de maio de 2006

33. A D. Fiscalização cometeu equívoco, ainda, na apuração dos valores devidos a título de antecipações mensais, bem como no valor do ajuste anual, tanto a título de CSLL quanto em relação ao valor de IRPJ.

34. Isso porque, na reapuração procedida, deixou de considerar o maior valor apurado nos períodos anteriores, no montante calculado no mês de maio de 2006, conforme demonstrado no quadro abaixo:

(...)

35. Como se observa na coluna "DIPJ (A)", do quadro extraído do TVF e reproduzido na decisão da DRJ (fl. 654), no período de março de 2006 a Recorrente havia apurado R\$ 129.272,71. Tal valor fora considerado pela D. Fiscalização na coluna "CSLL Meses Anteriores (B)" do período de abril de 2006. Ocorre que, no período de maio de 2006, ao invés de considerar o maior valor apurado no ano-calendário até aquela data (R\$ 129.272,71 — apurado em março de 2006), a D. Fiscalização considerou o montante apurado no mês anterior (abril de 2006), em montante inferior (R\$ 113.078,28) ao maior montante apurado.

36. Ao assim proceder, a D. Fiscalização acabou por apurar montante de estimativa supostamente devida, no total de R\$ 16.103,86, o que ensejou o lançamento de multa isolada de R\$ 8.051,93 em relação ao período de maio de 2006, que se mostra completamente indevido.

37. Caso tivesse apurado corretamente a CSLL, não haveria qualquer diferença a ser lançada, conforme se observa do demonstrativo abaixo, em que se retifica o equívoco da D. Fiscalização, considerando-se o maior valor apurado até maio:

(...)

38. O mesmo equívoco foi cometido pela D. Fiscalização em relação ao IRPJ. Também na apuração do referido Imposto, a D. Fiscalização não considerou o maior valor apurado até maio de 2006, conforme demonstrado no quadro abaixo:

(...)

39. Como se vê na "DIPJ (A)", do quadro extraído do TVF e reproduzido na decisão da DRJ (fl. 654), no período de março de 2006, a Recorrente havia apurado R\$ 353.090,85. Tal valor fora considerado pela D. Fiscalização na coluna "IRPJ Meses Anteriores (B)" do período de abril de 2006. Ocorre que, no período de maio de 2006, ao invés de considerar o maior valor apurado no ano-calendário até aquela data (R\$ 353.090,85 -apurado em março de 2006), a D. Fiscalização considerou o montante apurado no mês anterior (abril de 2006), em montante inferior (R\$ 306.106,33) ao maior montante apurado.

40. Ao assim proceder, a D. Fiscalização acabou por apurar montante de estimativa supostamente devida, no total de R\$ 46.732,94, o que ensejou o lançamento de multa isolada de R\$ 23.366,47 em (ela Ç-U dU período de maio de 2006, que se mostra completamente indevido.

41. Caso tivesse apurado corretamente o IRPJ, seria significativamente menor a diferença a ser lançada, conforme se observa do demonstrativo abaixo, em que se retifica o equívoco da D. Fiscalização, considerando-se o maior valor apurado até maio:

(...)

42. Portanto, deve ser afastada a exigência e decretada a nulidade do lançamento, em razão da equivocada quantificação do montante apurado.

III.4 Impossibilidade de Exigência Concomitante da Multa Isolada e da Multa Punitiva de 75% - Aplicação da Súmula CARF nº 105

43. Resta demonstrado nos tópicos anteriores que o lançamento exigiu o valor principal da diferença de IRPJ e CSLL apurados, acrescidos de multa de ofício proporcional e de multa isolada.

44. A r. decisão recorrida entendeu que "(...)o bis in idem somente pode ser cogitado no campo da conduta e não da base de cálculo para aplicação da multa, de forma que ainda que ambos os percentuais de multa (isolada e ofício) incidam

sobre a mesma base de cálculo, não haverá bis in idem se houver condutas distintas que justifiquem cada uma das multas, como no caso em exame."

45. Tal entendimento, no entanto, contraria frontalmente o entendimento sumulado no âmbito deste Eg. CARF, conforme se observa da Súmula 105, abaixo transcrita:

(...)

48. Vale destacar que os fatos geradores objeto da autuação ora impugnada referem-se ao ano-calendário de 2006, data em que ainda estava em vigor a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/96, antes da alteração promovida pela Lei nº 11.4881, de 2007.

49. Na data da ocorrência dos fatos geradores, o texto legal que dispunha sobre a multa aplicável estava assim redigido:

(...)

50. Com efeito, ao presente caso é perfeitamente aplicável a súmula CARF, de observância obrigatória pelos conselheiros, nos termos do que estabelece o art. 45, inciso VI, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

51. Assim, deve ser afastada a multa por falta de recolhimento de estimativas mensais, em razão da impossibilidade de sua aplicação concomitante com a multa de ofício aplicada sobre a suposta diferença devida a título de ajuste anual dos tributos.

III.5 Inaplicabilidade de multas — observância de jurisprudência consolidada e de coisa julgada — segurança jurídica

52. Ainda que houvesse mudança na jurisprudência até agora amplamente consolidada, não poderia ser aplicada a penalidade, por se tratar de caso em que o contribuinte agiu de acordo com a jurisprudência pacífica.

53. Isso porque, como é de amplo conhecimento, a Lei nº 13.655/2018, incluiu diversos dispositivos no Decreto-Lei nº 4.657/1942, conhecido como Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), dentre eles o artigo 24.

(...)

55. Nota-se da nova legislação que quando deparado com a revisão de um ato administrativo, deve-se levar em consideração a orientação do tema analisado na época de sua ocorrência, considerando orientação como a jurisprudência administrativa e judicial.

56. Além disso, o art. 29, parágrafo único, inciso XIII, da Lei nº 9.784/99, também já dispunha expressamente que a nova interpretação não pode atingir fatos geradores passados.

57. Pois bem, considerando este cenário legal, vale destacar que a multa isolada aplicada de forma concomitante foi perpetrada em 2011, período em que a

jurisprudência administrativa considerava improcedente a exigência de multa isolada concomitante com a multa de ofício proporcional.

58. A orientação jurisprudencial desperta confiança legítima nos contribuintes, que adotam práticas com base nas decisões proferidas pelos órgãos de julgamento, agindo com boa-fé objetiva, que deve ser observada pelos julgadores, de modo a não ser mantida a penalidade aplicada.

(...)

60. Mais recentemente, em razão dos denominados planejamentos tributários, a dogmática tributária passou a analisar com maior regularidade o princípio da boa-fé objetiva, especialmente para verificação da aplicação de multa e do seu agravamento.

61. O órgão administrativo de julgamento no âmbito de tributos federais tem enfrentado a questão da boa-fé, tendo chegado a afastar a aplicação de multa de ofício, ou de reduzi-la, com base no instituto penal do "erro de proibição", em razão da nova orientação adotada naquela instância de julgamento.

62. O Professor Marco Aurélio Greco sustenta que nesses casos deveria ser afastada a multa de ofício, com base no artigo 112, inciso 1, do Código Tributário Nacional. Conclui no sentido de que:

(...)

63. Portanto, as decisões administrativas e judiciais podem despertar confiança legítima nos contribuintes que, agindo de boa-fé, não poderão sofrer sanções, do entendimento anteriormente manifestado.

64. A respeito dos dispositivos legais no âmbito tributário que consagram a proteção da confiança, vale transcrever a doutrina de Misabel Derzi,<sup>4</sup> para quem,

(...)

66. Há, ainda, previsão expressa de inaplicabilidade de multa àqueles que tenham agido em conformidade com o entendimento firmado em decisão irrecorrível de última instância administrativa.

67. O artigo 76 da Lei n.º 4.502, de 1964, estabelece que não serão aplicadas penalidades, enquanto prevalecer o entendimento, aos que tiverem agido ou pago o imposto de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado.

68. Portanto, havendo modificação do entendimento da Administração, manifestado no exercício das suas funções regulamentar e de julgamento, a própria legislação estabelece que tal alteração interpretativa não pode ensejar a penalização do sujeito passivo.

69. Nesse sentido, já se posicionou este E. CARF6, que cancelou a multa de ofício aplicada, em razão de o contribuinte ter agido em conformidade com o

entendimento firmado pela instância administrativa de julgamento. Essa situação se adequa perfeitamente à exigência de CSLL, nos termos da orientação recente da CSRF.

70. Assim, exatamente pelas mesmas razões, deve ser cancelada dos presentes autos, tendo em vista que a Recorrente agiu em conformidade com a orientação jurisprudencial firmada anteriormente, razão pela qual não pode sofrer qualquer punição.

#### IV - PEDIDO

71. Ante o acima exposto, pede e espera a ora Recorrente seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário, pelos seus próprios e jurídicos fundamentos, para que seja cancelada a exigência fiscal na sua totalidade, a título de IRPJ, CSLL, Multa Isolada, Multa de Ofício, Juros Selic e demais encargos legais, e, por conseguinte, o arquivamento do processo administrativo instaurado, decretando-se a nulidade de todo o lançamento.

72. Caso assim não entendam, requer seja declarada a nulidade ao menos em relação aos equívocos de apuração cometidos pela D. Fiscalização, que não considerou o maior valor apurado a título de estimativa mensal no ano-calendário, o que elimina por completo o valor apurado em relação à CSLL e respectiva multa isolada e reduz significativamente o valor apurado a título de IRPJ e da respectiva multa isolada.

73. Em relação aos montantes pagos a título de estimativas mensais em relação ao período de apuração de dezembro de 2006, a título de IRPJ (R\$ 36.361,82) e CSLL (R\$ 13.810,25), deve ser cancelada a exigência, face ao pagamento efetuado dentro do prazo de vinte dias da data do início da fiscalização, na forma prevista no art. 47 da Lei nº 9.430/96, regulamentado pelo art. 909 do RIR/99.

74. Ad argumentandum, ainda que não tivesse que ser cancelada a exigência do principal e da multa de ofício calculada sobre tais montantes, extintos pelo pagamento, deveria, no mínimo, ser aplicada a redução da multa prevista no art. 6º, inciso I, da Lei nº 8.218/91. Tal dispositivo prevê a redução de 50% da multa para os contribuintes que pagarem o valor exigido até 30 dias após a notificação do lançamento de ofício. No caso específico, em que o pagamento se deu antes mesmo da lavratura do auto de infração, ainda maior a razão para aplicação da redução. Assim, tendo havido o pagamento da multa de mora (20%), restaria, no máximo, 17,5% a pagar  $[(75\% \times 50\%) - 20\%]$ .

75. Por fim, deve ser cancelada a exigência de multa isolada, aplicada de forma concomitante com a multa de ofício proporcional, aplicando a súmula CARF nº 105, especialmente porque o fato gerador ocorreu em 2006, período em que ainda estava em vigor o art. 44, § 1, inciso IV da Lei nº 9.430/96, antes da alteração promovida pela Lei nº 11.488/2007.

Termos em que,

P. Deferimento.

São Paulo, 08 de janeiro de 2019.

(...)”.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Gustavo de Oliveira Machado, Relator.

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

### **Nulidade do lançamento por erro na quantificação do tributo exigido**

Alegou a Contribuinte em sede recursal que a fiscalização ao deixar de abater os valores que já haviam sido recolhidos, antes mesmo da lavratura do auto de infração, cometeu grave equívoco de quantificação, o que macula por vício material o lançamento.

Pleiteou que seja declarada a nulidade, bem como o cancelamento dos lançamentos tributários efetuados de IRPJ e CSLL.

Pois bem.

O Sujeito Passivo ao interpor o recurso voluntário alegou razões de fato e de direito que não constaram da impugnação.

Desta feita, estamos, claramente, diante da hipótese de inovação recursal.

Ao introduzir matéria e discussão sobre a nulidade do lançamento por erro na quantificação do tributo exigido, a Recorrente ocorreu em evidente inovação recursal, não passível de conhecimento, encontrando-se, destarte, preclusa, a teor do art. 17 do Decreto n. 70.235/1972.

**Nulidade do lançamento por erro na apuração do valor do ajuste anual, por desconsiderar o maior valor apurado no Período de apuração de maio de 2006**

Aduziu a Recorrente que a fiscalização cometeu equívoco na apuração dos valores devidos a título de antecipações mensais, bem como no valor do ajuste anual, tanto a título de CSLL quanto em relação ao valor de IRPJ.

Destacou que na reapuração procedida, deixou de considerar o maior valor apurado nos períodos anteriores, no montante calculado no mês de maio de 2006.

Pois bem.

Como se observa, houve inovação de alegações na comparação da peça defensiva apresentadas na primeira e na segunda instância. Ou melhor, alegou-se matéria em sede recursal, que não constaram da impugnação.

Ante o exposto, não conheço da discussão da nulidade do lançamento por erro na apuração do valor do ajuste anual, por estarem preclusas as alegações feitas no Recurso Voluntário.

#### **Da Extinção pelo pagamento de parte dos valores exigidos**

Afirmou a Recorrente que o auto de infração ora combatido exige diferença de imposto que não foi recolhido, desconsiderando as antecipações de IRPJ (R\$ 36.361,82) e CSLL (R\$ 13.810,25).

Noticiou que além da exigência da diferença do principal, o auto de infração exigiu multa de ofício proporcional (75%) e multa isolada (50%) sobre tais valores.

Pontuou que a despeito do reconhecimento da existência do pagamento, após o início da fiscalização, antes de completados 20 dias do seu início, e, portanto, antes de lavratura do auto de infração, o Termo de Verificação Fiscal desconsiderou os pagamentos e a r. decisão recorrida entendeu que tais valores poderiam ser exigidos mediante auto de infração, sob a alegação de que, por não estarem declarados em DCTF, seria inaplicável o disposto no art. 47 da Lei nº 9.430/96 e no art. 909 do RIR/99, vigente à época.

Sustentou que está equivocada a interpretação dada pela D. DRJ em relação ao disposto no artigo 909, do RIR/99 e no art. 47 da Lei nº 9.430/96., uma vez que a r. decisão ora recorrida entendeu que tais dispositivos somente seriam aplicáveis aos tributos declarados.

Defendeu que a interpretação dada pela r. decisão recorrida tem como consequência a total inaplicabilidade da dispensa de multa prevista no art. 47 da Lei nº 9.430/96, regulamentado pelo art. 909 do RIR/99, que visa a estimular o cumprimento da obrigação principal, o que foi integralmente cumprido pela Recorrente.

Pois bem.

O artigo 47 da Lei nº. 9.430/96 dispõe que:

“Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida à ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo”.

Da redação do artigo transcrito extrai-se que o mesmo prevê como requisitos para o aproveitamento do benefício do procedimento espontâneo: (i) pagamento, (ii) de tributos já declarados, (iii) até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização.

Percebe-se através de uma simples análise dos autos, que as estimativas de IRPJ (R\$ 36.361,82) e CSLL (R\$ 13.810,25) de dezembro de 2006 não haviam sido declaradas em DCTF e que os recolhimentos realizados após o início da ação fiscal não caracterizariam a denúncia espontânea e não afastaria o lançamento de ofício para exigência da multa de ofício isolada de 50% sobre tais valores.

Isto posto, deve ser mantido o acórdão recorrido neste tópico.

#### **Da Impossibilidade de Concomitância da Multa Isolada e da Multa de Ofício- Aplicação da Súmula CARF nº. 105**

Aduziu a Contribuinte que “o lançamento exigiu o valor principal da diferença de IRPJ e CSLL apurados, acrescidos de multa de ofício proporcional e de multa isolada”.

Asseverou que “tal entendimento, no entanto, contraria frontalmente o entendimento sumulado no âmbito deste Eg. CARF, conforme se observa da Súmula 105”.

Sustentou que “que os fatos geradores objeto da autuação ora impugnada referem-se ao ano-calendário de 2006, data em que ainda estava em vigor a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/96, antes da alteração promovida pela Lei nº 11.4881, de 2007”.

Pois bem.

Insta esclarecer, que o enunciado da Súmula Carf nº 105, alcança somente fatos geradores anteriores à edição da Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488, de 2007, que atribuiu nova redação ao art. 44 da Lei 9.430, de 1996.

Nesse sentido tem-se posicionado a Câmara Superior de Recursos Fiscais, veja-se:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

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

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

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

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010 LANÇAMENTOS REFLEXOS OU DECORRENTES.

Pela íntima relação de causa e efeito, aplica-se o decidido quanto ao lançamento principal ou matriz de IRPJ também ao lançamento reflexo ou decorrente de CSLL. (Acórdão Carf nº 9101-002.750, de 04 de abril de 2017).

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

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

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

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal.

O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007. (Acórdão Carf nº 9101-004.593, de 05 de dezembro de 2019)".

No caso em análise, a multa isolada refere-se à falta de recolhimento de estimativa de IRPJ e de CSLL nos ano-calendário 2006. Portanto, em razão de tratar-se de período anterior à Medida Provisória 351, de 2007, convertida na Lei 11.488, de 2007, em consonância com a Súmula Carf nº 105, deve ser extinta a multa isolada aplicada.

### **Dispositivo**

Isto posto, voto em rejeitar a preliminar suscitada, e no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário em razão de tratar-se de período anterior à Medida Provisória 351, de 2007, convertida na Lei 11.488, de 2007, em consonância com a Súmula Carf nº 105, deve ser extinta a multa isolada aplicada, nos termos do voto Relator.

*Assinado Digitalmente*

**Gustavo de Oliveira Machado** – Relator