



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10830.723710/2019-19
ACÓRDÃO	1402-007.412 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de julho de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	CRBS S/A FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014

BASE DE CÁLCULO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL INEXISTENTE. GLOSA.

Demonstrada a compensação indevida de prejuízo fiscal, decorrente da utilização de saldo inexistente de períodos anteriores, deve ser mantida a parcela correspondente do lançamento tributário.

REGIME DE ESTIMATIVA. RECOLHIMENTO A MENOR. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Encerrado o ano-calendário, o lançamento deve contemplar multa isolada de 50%, incidente sobre a estimativa do mês em que se tornou devida e não foi paga, bem como multa de ofício proporcional, aplicada sobre o IRPJ devido em 31 de dezembro e não recolhido.

Para fatos geradores posteriores à Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, é perfeitamente possível a exigência concomitante da multa isolada com a multa de ofício, sem que isto represente duplicidade de penalidades para a mesma infração.

ESTIMATIVA. DEZEMBRO. BALANCETE DE SUSPENSÃO E REDUÇÃO. MULTA. NÃO RECOLHIMENTO.

É obrigatório por força da legislação o recolhimento da estimativa mensal a título de antecipação do pagamento do IRPJ devido ao final do período de apuração quando a base de cálculo do imposto é calculada com base no lucro real anual. Esta obrigatoriedade se aplica também a estimativa de dezembro, mesmo quando calculada com base no balancete de suspensão e redução. A ausência do pagamento desta estimativa acarreta lançamento da multa de 50% sobre o valor não pago.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2014

PEDIDO DE SOBRESTAMENTO. PROCESSO CONEXO. DECISÃO ADMINISTRATIVA DEFINITIVA

Deve ser considerado insubsistente o pedido de sobrestamento do julgamento do processo para aguardar a decisão final de processo conexo, quando este último já teve sua decisão administrativa definitiva prolatada em seus autos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, i.i) não conhecer do recurso de ofício; i.ii) negar provimento ao recurso voluntário para considerar insubsistente o pedido de sobrestamento do julgamento deste processo e manter o crédito tributário lançado em sua integralidade, devendo ser considerado no momento da execução o pagamento de R\$ 827.872,23 efetuado após o lançamento; 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), negar provimento ao recurso voluntário da recorrente em relação às infrações “muita isolada por falta de insuficiência no recolhimento de estimativas mensais”, vencidos os Conselheiros Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Ricardo Piza Di Giovanni e Alessandro Bruno Macêdo Pinto que afastavam a tributação. A Conselheira Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça manifestou intenção de apresentar declaração de voto em relação a esta matéria. Entretanto, findo o prazo regimental, a Conselheira não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do § 7º, do art. 114, da Portaria MF nº 1.634/2023 (RICARF)".

Assinado Digitalmente

Alexandre Iabrudi Catunda – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de créditos constituídos pela fiscalização, mediante a lavratura de autos de infrações, para lançamento de Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), no ano-calendário 2014, decorrentes de compensação indevida de prejuízo operacional, além de multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada. Os valores dos créditos tributários foram acrescidos de juros de mora de multa de ofício de 75%, quando aplicável. Por bem relatar os fatos copio o Relatório do Acórdão nº 01-37.251, proferido pela 1ª Turma da DRJ/BEL que julgou a impugnação apresentada:

Mediante o Auto de Infração de fls. 02/09, lavrado em 13/05/2019, o sujeito passivo em epígrafe foi intimado a recolher o crédito tributário abaixo discriminado, relativo ao Imposto Sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) do ano-calendário de 2014, assim distribuído:

	em REAIS
Imposto	14.715.992,22
Juros	de
Mora.....	6.414.701,00
Multa	Proporcional
.....	11.036.994,16
Multa	Exigida
Isoladamente.....	15.200.343,64
Total	do
	Crédito
.....	Tributário
	47.368.031,02

2. As infrações apuradas (com os respectivos enquadramentos legais) estão assim descritas no lançamento de ofício:

“SALDO INSUFICIENTE INFRAÇÃO:

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO OPERACIONAL COM RESULTADO DA ATIVIDADE GERAL

A contribuinte compensou indevidamente prejuízos fiscais de períodos anteriores na apuração do imposto de renda do ano-calendário 2014, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal lavrado nesta data e que faz parte integrante deste Auto.

(...)

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2014 e 31/12/2014:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247 e 250, inciso III, 251, 509 e 510 do RIR/99

Art. 33, parágrafo único, do Decreto-Lei nº 2.341, de 1987.

MULTA OU JUROS ISOLADOS

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

A contribuinte efetuou o pagamento relativo à antecipação mensal obrigatória (estimativa) do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), referente ao mês de dezembro de 2014, apurada com base no resultado obtido em balancete de suspensão e/ou redução levantado, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, em montante menor que o devido. Tal situação enseja a imposição da multa isolada prevista no art. 44, II, alínea “b”, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007.

(...)

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 31/12/2014 e 31/12/2014:

Arts. 222 e 843 do RIR/99;

art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07” 3.

No Termo de Verificação Fiscal - IRPJ às fls. 11/19, parte integrante do Auto de Infração, o autor do feito detalha as irregularidades encontradas. No seguimento, transcrevem-se os excertos principais desse relatório:

“(...)

II - DO PROCEDIMENTO FISCAL

3. Inicialmente, cabe-nos registrar que o procedimento de fiscalização tem como escopo verificar o cumprimento das obrigações tributárias referentes ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativos ao ano-calendário 2014. Sendo que o presente termo tratará exclusivamente das constatações relacionadas ao IRPJ.

4. A ação fiscal teve início em 13 de novembro de 2018, com a ciência pessoal pela contribuinte do Termo de Início de Fiscalização e Intimação Fiscal.

5. Naquele momento, foi-lhe informado que a ciência do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal, emitido eletronicamente, dar-se-ia mediante consulta ao sítio da Receita Federal, na internet, com a utilização do código de acesso indicado no citado documento, conforme disposto no § 4º do art. 4º da Portaria RFB nº 6.478, de 29 de dezembro de 2017.

6. Por meio do referido Termo, a contribuinte foi intimada a apresentar (i) o estatuto social e a ata da última assembleia de eleição da diretoria e (ii) os recibos de transmissão da Escrituração Contábil Digital (ECD) e da Escrituração Contábil

Fiscal (ECF) ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), referentes ao ano-calendário 2014.

7. Em resposta datada de 03 de dezembro de 2018, a mesma encaminhou os documentos solicitados.

8. Na sequência, em 18 de dezembro de 2018, foi lavrado termo de intimação requisitando a apresentação dos balancetes analíticos mensais e dos demonstrativos mensais de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos por estimativa, referentes ao ano sob exame.

9. Foram solicitados, ainda, os demonstrativos de composição dos prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido de períodos anteriores, compensados nas apurações do lucro real e da base de cálculo da CSLL, do ano-calendário 2014, respectivamente, bem como os Livros de Apuração do Lucro Real (Lalur) e os de Apuração da Contribuição Social (Lacs), nos quais constam as apurações dos montantes compensados e o controle dos saldos a compensar.

10. Os balancetes, demonstrativos de composição e livros fiscais foram encaminhados pelos Correios, em 17 de janeiro de 2019.

11. No curso da fiscalização, outros termos fiscais foram lavrados com a finalidade de obter os demonstrativos de apuração dos valores devidos por estimativa do IRPJ e da CSLL, pois a intimação lavrada em dezembro de 2018 não foi atendida satisfatoriamente; bem como para obter a relação de bens da contribuinte.

12. De posse das escriturações contábil e fiscal, dos balancetes, demonstrativos e livros acima citados, a auditoria foi conduzida no sentido de verificar a regularidade da apuração e recolhimento do imposto de renda da pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido, especialmente em relação à compensação de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores.

III - DAS IRREGULARIDADES CONSTATADAS

A) Da compensação indevida de prejuízos fiscais de períodos anteriores

13. No curso da presente ação fiscal, conforme mencionado, realizamos auditoria a fim de verificar a regularidade da apuração e recolhimento do imposto de renda da pessoa jurídica.

14. No exame da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), verificamos que a contribuinte, na apuração do lucro real, do ano-calendário 2014, deduziu o valor de R\$ 121.734.779,00 a título de compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores.

15. Assim, como relatado, a mesma foi intimada a apresentar o demonstrativo de composição desse valor, bem como os Livros de Apuração do Lucro Real, nos quais foram registradas as apurações dos montantes compensados e efetuado o controle do saldo a compensar.

16. Em resposta, foi apresentado o seguinte demonstrativo:

Ano	Constituição	Utilização	Prejuízo Fiscal acumulado
Total Acumulado até 2001	-	-	186.807.798,58
2002	14.959.643,47	-4.872.765,92	196.894.676,13
2003	404.637,47	-	197.299.313,60
2004	2.124.675,37	-	199.423.988,97
2005	1.419.177,10	-	200.843.166,07
2006	22.728.690,64	-	223.571.856,71
2007	-	-615.330,57	222.956.526,14
2008	215.038,91	-	223.171.565,05
2009	-	-1.654.442,75	221.517.122,30
2010	-	-	221.517.122,30
2011	-	-31.818.162,01	189.698.960,29
2012	-	-	189.698.960,29
2013	-	-89.359.983,25	100.338.977,04
2014	21.395.801,96	-121.734.779,00	-

17. Na análise das informações acima, verificamos que elas refletem os registros lançados nos Livros de Apuração do Lucro Real.

18. Todavia, após consulta ao Sistema de Acompanhamento de Prejuízo, Lucro Inflacionário e Base de Cálculo Negativa da CSLL (Sapli), da Receita Federal, observamos que a contribuinte não possui saldo de prejuízos fiscais a compensar no ano de 2014. O saldo disponível, no final do ano-calendário 2011, foi integralmente compensado de ofício na apuração do 1º trimestre do ano de 2012.

19. Referida compensação foi realizada no âmbito do procedimento de fiscalização instaurado em decorrência do MPF/TDPF nº 08.1.04.00-2013-00185-0, no qual restaram constatadas irregularidades quanto à apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, o que ensejou a lavratura dos correspondentes autos de infração consubstanciados no processo administrativo nº 10830.727834/2016-12.

20. Em consulta às informações do andamento do mencionado processo, verificamos que a contribuinte, após apresentar recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), protocolou pedido de desistência do recurso administrativo, bem como renunciou a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundaram o referido recurso.

21. A desistência do recurso administrativo ocorreu com o propósito de incluir os débitos, controlados pelo referido processo, no Programa Especial de Regularização Tributária (Pert), instituído pela Medida Provisória nº 783, de 2017.

22. Assim, a contribuinte aderiu ao programa e confessou os débitos lançados.

23. Cumpre-nos registrar que, apesar de a contribuinte ter indicado, no demonstrativo acima, possuir saldo de prejuízos fiscais a compensar no montante de R\$ 189.698.960,29, em 31 de dezembro de 2011, o valor compensado de ofício foi de R\$ 126.544.544,76, pois esse era o valor efetivamente disponível para a compensação.

24. A seguir relataremos alguns dos procedimentos adotados no curso da fiscalização, na qual houve a citada compensação.

25. Após constatar irregularidades na apuração do imposto de renda, dos anos-calendário 2012 e 2013, a fiscalização, na apuração do crédito tributário, observou que a contribuinte possuía saldo de prejuízos fiscais a compensar no final do ano de 2011. Assim, a partir do exame do Livro de Apuração do Lucro Real, desse ano-calendário, a contribuinte foi intimada, em 04 de julho de 2016, a apresentar o demonstrativo de composição do saldo a compensar, existente em dezembro de 2001.

26. Referida intimação se deu, pois, os registros do livro não especificavam os anos de apuração dos prejuízos fiscais, do mesmo modo como o demonstrativo acima transcrito, apresentado pela contribuinte neste procedimento de fiscalização, também não especificou. Constava apenas o valor de R\$ 186.807.798,58, como prejuízo acumulado até 2001.

27. Em resposta a contribuinte apresentou o seguinte demonstrativo de composição:

Prejuízo Fiscal acumulado em 2001								
AC	Valor do prejuízo no AC	Compensação por ano						Saldo
		1995	1996	1997	1998	1999	2000	
1994	1.004.035,93	-	-	1.004.035,93	-	-	-	-
1995	23.514.963,68	-	-	6.065.741,07	13.166.473,34	-	4.282.749,27	-
1996	39.280.407,38	-	-	495.455,80	2.336.327,31	-	15.186.992,88	21.261.631,39
1997	-	-	-	-	-	-	-	-
1998	-	-	-	-	-	-	-	-
1999	78.066.179,63	-	-	-	-	-	-	78.066.179,63
2000	-	-	-	-	-	-	-	-
2001	87.479.987,57	-	-	-	-	-	-	87.479.987,57
Total	229.345.574,19	-	-	7.565.232,80	15.502.800,65	-	19.469.742,15	186.807.798,59

28. Do confronto dos valores constantes dos demonstrativos de composição dos prejuízos fiscais, existentes em dezembro de 2011, apresentados pela contribuinte, com os registros do Sapli, observou-se que a mesma não deduziu o valor de R\$ 6.490.701,92, utilizado para a liquidação de multas e juros relativos aos débitos parcelados (pagos) nas condições estabelecidas pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

29. Observou-se, ainda, que a empresa não deduziu (baixou) em seu livro o montante de R\$ 55.552.479,92, compensado de ofício no curso de procedimento fiscal do período de apuração do ano 2000. Referido procedimento, concluído em 2005, deu origem ao processo administrativo nº 16327.001478/2005-27, que se encontra, atualmente, pendente de apreciação pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

30. Prosseguindo na identificação do saldo do prejuízo fiscal, existente em 2011, verificou-se que no Lalur, também, não foi baixado o valor do prejuízo correspondente à parte cindida da companhia, em operação ocorrida em 04/02/2002. Segundo disposto no art. 33, parágrafo único, do Decreto-Lei nº 2.341/87, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido, senão vejamos: (...)

31. Desta forma, foram efetuadas as correções acima destacadas, apurandose o saldo acumulado do prejuízo fiscal disponível, em 31/12/2011, no montante de R\$ 126.544.544,76, o qual foi compensado integralmente na apuração do 1º de trimestre do ano-calendário 2012.

32. A seguir apresentamos as correções (baixas) efetuadas, a partir das quais verificamos a inexistência de saldo de prejuízos fiscais a compensar no ano-calendário 2014:

Prejuízo Fiscal acumulado até 2011 - Demonstrativo da contribuinte	189.698.960,30
Prejuízo Fiscal utilizado - Lei nº 11.941, de 2009	(6.490.701,92)
Prejuízo Fiscal compensado de ofício - Processo nº 16327.001478/2005-27	(55.552.479,92)
Prejuízo Fiscal - Baixa devida à Cisão (0,76%) - ano 2002	(1.111.233,70)
Prejuízo Fiscal compensado de ofício - Processo nº 10830.727834/2016-12	(126.544.544,76)
Saldo disponível de prejuízos fiscais	-

33. Diante dessa situação, constatamos a compensação indevida de prejuízo fiscal, no valor de R\$ 121.734,779,00, na apuração do lucro real do ano-calendário 2014.

B) Da falta de pagamento de valor devido a título de estimativa mensal do IRPJ

34. No curso do presente procedimento fiscal, verificamos que a empresa CRBS optou pela apuração anual do imposto de renda calculado sobre o lucro real.

Nessa sistemática, a pessoa jurídica fica sujeita a efetuar, durante o ano-calendário, o recolhimento de valores a título de antecipações mensais obrigatórias (estimativas) do imposto.

35. No caso sob exame, a contribuinte, relativamente ao período de janeiro a novembro de 2014, calculou os valores das estimativas com base na receita bruta mensal e, no mês de dezembro, levantou balancete de suspensão e/ou redução para cálculo do montante a pagar.

36. Revisando o citado balancete, observamos que o prejuízo fiscal acima apontado foi deduzido na apuração da base de cálculo do imposto de renda. Assim, em razão da inexistência de saldo de prejuízos fiscais a compensar, referida dedução resultou em pagamento menor que o devido.

37. Tal conduta representa infração à legislação tributária e enseja a imposição da penalidade prevista no art. 44, II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, transcrito a seguir:

(...)

IV - DA APURAÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

38. Em virtude das infrações constatadas, passemos a calcular os montantes devidos do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e do seu adicional, em relação ao ano-calendário 2014, bem como da multa isolada, os quais serão exigidos mediante a lavratura de auto de infração.

39. Conforme relatado, a contribuinte, na apuração anual do imposto de renda, do ano-calendário 2014, compensou indevidamente o valor de R\$ 121.734.779,00 a título de prejuízos fiscais de períodos anteriores.

40. Desta forma, recalculamos os montantes devidos do imposto de renda, como a seguir demonstrado:

Descrição	Apuração da contribuinte	Apuração da Fiscalização
Lucro Real antes da compensação de prejuízos	1.850.142.386,25	1.850.142.386,25
(-) Compensação de Prejuízos Fiscais de Períodos Anteriores	121.734.779,00	-
BASE DE CÁLCULO DO IRPJ	1.728.407.607,25	1.850.142.386,25
IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL		
À Alíquota de 15%	259.261.141,09	277.521.357,94
Adicional	172.816.760,73	184.990.238,63
DEDUÇÕES		
(-) Operações de Caráter Cultural e Artístico	8.731.300,00	8.731.300,00
(-) Programa de Alimentação do Trabalhador	6.607.510,74	6.607.510,74
(-) Atividade Audiovisual	1.639.145,64	1.639.145,64
(-) Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente	2.592.611,41	2.592.611,41
(-) Fundos Nacional, Estaduais ou Municipais do Idoso (Lei nº 12.213/2010, art. 32)	2.592.611,41	2.592.611,41
(-) Atividades de Caráter Desportivo	700.000,00	700.000,00
(-) Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica - PRONON (Lei nº 12.715/2012, arts. 12 e 42)	2.592.611,41	2.592.611,41
(-) Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência - PRONAS/PCD (Lei nº 12.715/2012, arts. 32 e 42)	2.592.611,41	2.592.611,41
(-) Valor da Remuneração da Prorrogação da Licença-Maternidade (Lei nº 11.770/2008, art. 52)	153.619,07	153.619,07
(-) Imposto de Renda Retido na Fonte	15.684.694,97	15.684.694,97

(-) Imposto de Renda Mensal Pago por Estimativa	403.908.888,29	403.908.888,29
IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	(15.717.702,53)	14.715.992,22

41. Quanto à falta de recolhimento de montante do IRPJ, devido a título de mês de dezembro de 2014, apresentamos abaixo a apuração da multa a ser lançada ofício:

Descrição	Apuração da contribuinte	Apuração da Fiscalização
Lucro Real antes da compensação de prejuízos	1.850.142.386,25	1.850.142.386,25
(-) Compensação de Prejuízos Fiscais de Períodos Anteriores	121.734.779,00	-
BASE DE CÁLCULO DO IRPJ	1.728.407.607,25	1.850.142.386,25
IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL		
À Alíquota de 15%	259.261.141,09	277.521.357,94
Adicional	172.816.760,73	184.990.238,63
(-) DEDUÇÕES	28.202.021,09	28.202.021,09
(-) Imposto de Renda Devido/Pago em Meses Anteriores	325.653.309,46	325.686.317,02
Imposto de Renda Devido no Mês	78.222.571,27	108.623.258,45
(-) Imposto de Renda Retido na Fonte	845.972,06	845.972,06
Imposto de Renda a pagar	77.376.599,21	107.777.286,39
(-) Imposto de renda pago	77.376.599,11	77.376.599,11
Valor do IRPJ mensal não pago	0,10	30.400.687,28
Valor da multa a ser exigida		15.200.343,64

V – CONCLUSÃO

42. Restando constatadas irregularidades quanto à apuração e recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, lavramos o competente Auto de Infração para formalização da exigência dos créditos tributários correspondentes, em cumprimento ao disposto nos arts. 949 e 970 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/18, aprovado pelo Decreto nº 9.580/18, cujo presente termo é parte integrante. (...)”

4. Intimada do Auto de Infração e do Termo de Verificação Fiscal no dia 20/05/2019 (fls. 6558 e 6686), a contribuinte, representada por seu advogado e bastante procurador (fls. 6595/6609), protocolizou em 17/06/2019 (fls. 6562/6563) a impugnação parcial de fls. 6564/6593, instruída com os documentos às fls. 6594/6685, a seguir transcrita nos pontos de interesse ao deslinde da questão:

“CRBS S.A., com sede na Av. Antartica nº 1.891, Fazenda Santa Úrsula, Município de Jaguariúna, Estado de São Paulo, inscrita no CNPJ sob nº 56.228.356/0001-31, por seu advogado (doc. 01), inconformada “data máxima vênia” com o auto de infração que deu origem ao processo administrativo em referência vem, tempestivamente, nos termos do artigo 15 do Decreto nº 70.235, de 06.03.1972, apresentar IMPUGNAÇÃO PARCIAL ao referido auto de infração, pelas razões de fato e de direito a seguir aduzidas.

(...)

DOS FATOS

(...)

Devidamente intimada, a ora Impugnante, embora não concorde com a autuação fiscal, realizará o pagamento do débito de IRPJ correspondente especificamente à redução de seu saldo de prejuízos fiscais de períodos anteriores em decorrência da compensação de ofício realizada no processo administrativo nº 10830.727834/2016-12, da utilização para liquidação de multas e juros na anistia da Lei nº 11.941/09 e da cisão realizada em 2002 (doc. 03).

Todavia, com relação à glosa da compensação de prejuízo fiscal de períodos anteriores no valor de R\$55.552.479,92 em decorrência da compensação de ofício efetuada pelo lançamento autuado no processo administrativo nº 16327.001478/2005-27, e também quanto à multa isolada exigida em razão da insuficiência do recolhimento da estimativa de dezembro de 2014, o lançamento não merece prosperar, pois:

(i) a compensação de ofício do prejuízo fiscal no valor de R\$55.552.479,92 realizada nos autos do processo administrativo nº 16327.001478/2005-27, já foi parcialmente cancelada naqueles autos, e quanto ao montante remanescente encontra-se ainda pendente de intimação e eventuais recursos perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e/ou Poder Judiciário conforme reconhecido pelo próprio Termo de Verificação Fiscal, de modo que o presente lançamento já foi realizado a maior e se cancelado integralmente o lançamento

anterior será restabelecido saldo de prejuízo fiscal para fazer face à parcela remanescente do débito de IRPJ discutido nestes autos e também para reduzir a base de cálculo da multa isolada, afastando assim o único fundamento que sustenta o lançamento do IRPJ e de parte da multa isolada no caso concreto;

(ii) ademais, é evidente a relação de prejudicialidade existente entre os presentes autos e o processo administrativo nº 16327.001478/2005-27, sendo de rigor portanto que se aguarde o julgamento definitivo desse último processo para então avaliar os reflexos nestes autos das decisões lá proferidas;

(iii) quando a “estimativa” de dezembro é calculada com base em balancete de suspensão/redução, como é o caso dos autos, ou seja, com base no lucro real apurado, não existe mais uma obrigação de recolhimento antecipado de estimativa distinta da obrigação de recolhimento do imposto devido ao final do ano-base, mas sim uma única obrigação, no mesmo valor e no mesmo prazo, de modo que não há de se falar em falta de recolhimento de estimativa, sendo desse modo indevida a aplicação da multa isolada;

(iv) é incabível a aplicação de multa isolada por estar sendo exigida concomitantemente com a multa de ofício; e (v) apesar de ter deduzido o valor de IRRF de R\$15.684.694,97 no cálculo do débito de IRPJ apurado no ano-base de 2014, o i. fiscal autuante desconsiderou injustificadamente esse valor no cálculo da multa isolada lançada em razão da suposta insuficiência de recolhimento da estimativa de dezembro de 2014, que foi apurada mediante levantamento de balancete suspensão/redução.

É o que se passa a demonstrar.

DO DIREITO

I - QUANTO A GLOSA DECORRENTE DO LANÇAMENTO OBJETO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO Nº 16327.001478/2005-27

I.1 - DO CANCELAMENTO DE PARTE DA COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO DE PREJUÍZOS FISCAIS REALIZADA NO LANÇAMENTO ANTERIOR

Como visto, a presente autuação fiscal, na parte que remanesce em discussão, decorre da compensação de ofício de prejuízos fiscais de períodos anteriores efetuada pelo auto de infração que deu origem ao processo administrativo nº 16327.001478/2005-27, no valor de R\$55.552.479,92.

A esse respeito, cumpre inicialmente esclarecer que na realidade aquele lançamento compensou de ofício originalmente o valor de R\$57.312.884,67 de prejuízos fiscais de períodos anteriores (fls. 6435/6454), o qual todavia foi reduzido para R\$55.552.479,92 pela 5ª Turma da DRJ/SPOI em razão do provimento parcial da impugnação apresentada pela ora Impugnante (fls. 6494/6511).

Todavia, apesar de ter juntado cópia do v. acórdão nº 1401-002.739 proferido naqueles autos pela 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF (fls. 6515/6532),

o i. Fiscal autuante não se apercebeu que aquela decisão exonerou parte adicional do crédito tributário lançado.

Com efeito, conforme se observa do v. acórdão nº 1401-002.739 (fls. 6515/6532), a 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF deu parcial provimento ao recurso voluntário interposto pela ora Impugnante para (i) cancelar a infração relativa à glosa dos juros de mútuo; (ii) excluir o valor da reserva legal e o imposto pago no exterior da base de cálculo dos tributos lançados; e (iii) afastar a tributação pela CSL dos lucros auferidos no exterior antes de 01.10.1999.

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs o recurso especial de fls. 6535/6546 apenas contra a parte do “acórdão da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF que concedeu provimento parcial ao recurso voluntário ‘no que tange à exigência de CSLL sobre lucros apurados anteriormente a 01/10/1999’”.

Isto é, restou definitivamente cancelada nos autos do processo administrativo nº 16327.001478/2005-27 a infração relativa à glosa dos juros de mútuo, bem como excluído o valor da reserva legal e do imposto pago no exterior da base de cálculo dos IRPJ e da CSLL lançados, o que necessariamente conduz à redução do valor do prejuízo fiscal de períodos anteriores compensado de ofício naqueles autos.

No entanto, a exoneração definitiva desses valores e a consequente redução do prejuízo fiscal de períodos anteriores compensado de ofício naqueles autos foram absolutamente desconsiderados pelo i. Fiscal autuante no presente lançamento, que partiu da compensação de ofício de prejuízos fiscais no valor de R\$55.552.479,92, conforme havia constado da decisão da 5ª Turma da DRJ/SPOI (fls. 6494/6511) posteriormente reformada pelo v. acórdão nº 1401-002.739 (fls. 6515/6532).

Assim, de plano já se constata que o presente auto de infração merece ser parcialmente cancelado de modo que seja considerada a redução da compensação de ofício de prejuízo fiscal em decorrência da exoneração definitiva de parte do lançamento do processo administrativo nº 16327.001478/2005-27, conforme reconhecido pelo v. acórdão nº 1401-002.739 (fls. 6515/6532), inclusive no que tange à multa isolada lançada.

Mas não é tudo.

I.2 - DA PREJUDICIALIDADE: NECESSIDADE DE SOBRESTAMENTO DO FEITO

Quanto à parcela remanescente, cabe destacar que, conforme consta do Termo de Verificação Fiscal e do auto de infração, o débito de IRPJ do ano-base de 2014 foi lançado sob o fundamento de que “a contribuinte compensou indevidamente prejuízos fiscais de períodos anteriores na apuração do imposto de renda do anocalendarário 2014”, uma vez que “a empresa não deduziu (baixou) em seu livro o montante de R\$55.552.479,92, compensado de ofício no curso de procedimento fiscal do período de apuração do ano 2000. Referido procedimento, concluído em 2005, deu origem ao processo administrativo nº 16327.001478/2005-27, que se

encontra, atualmente, pendente de apreciação pela Câmara Superior de Recursos Fiscais”.

Como se observa, a exigência da parcela remanescente do IRPJ do ano-base de 2014 decorre da compensação de ofício do saldo de prejuízos fiscais de períodos anteriores efetuada por meio do lançamento autuado nos autos do processo administrativo nº 16327.001478/2005-27, o que teria ensejado a suposta “compensação indevida” do lucro real do ano-base de 2014.

Igualmente, a multa isolada por suposta insuficiência do recolhimento da estimativa de IRPJ de dezembro de 2004 foi lançada ao argumento de que “em razão da inexistência de saldo de prejuízos fiscais a compensar, referida dedução resultou em pagamento menor que o devido”, isto é, também decorre em parte da compensação de ofício de prejuízos fiscais de períodos anteriores realizada pelo auto de infração objeto do processo administrativo nº 16327.001478/2005-27.

Assim, resta evidente a relação de prejudicialidade entre este processo e o auto de infração objeto do processo administrativo nº 16327.001478/2005-27, razão pela qual o presente feito deve ser sobrestado até decisão final a ser proferida quanto ao lançamento autuado nesse último processo, ou então quando menos deve ser suspensa a exigibilidade do presente crédito tributário, sob pena de cobrança indevida.

Com efeito, como visto, o prejuízo fiscal de períodos anteriores compensado pela Impugnante em sua ECF do ano-base de 2014 foi revertido pelo i.

Fiscal autuante em razão, dentre outras que não estão sendo questionadas, do auto de infração que deu origem ao processo administrativo nº 16327.001478/2005-27.

Ocorre que o lançamento objeto do processo administrativo nº 16327.001478/2005-27 está sendo questionado pela ora Impugnante na esfera administrativa, estando atualmente pendente de julgamento perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme aliás restou expressamente reconhecido pelo próprio i. Fiscal autuante, “*verbis*”: (...)

Com efeito, conforme se observa de extrato de andamentos relativo ao processo administrativo nº 16327.001478/2005-27 (doc. 04), em 09.10.2018 foi disponibilizado o v. acórdão nº 1401-002.739, proferido pela 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, que deu parcial provimento ao recurso voluntário para (i) cancelar a infração relativa à glosa dos juros de mútuo; (ii) excluir o valor da reserva legal e do imposto pago no exterior da base de cálculo dos tributos lançados; e (iii) afastar a tributação pela CSL dos lucros auferidos no exterior antes de 01.10.1999.

Além disso, verifica-se do mesmo extrato de andamentos que em 03.12.2018 a Fazenda Nacional interpôs recurso especial em face do v. Acórdão nº 1401-002.739, o que ensejou o i. Fiscal autante a consignar expressamente no Termo

de Verificação fiscal que o processo administrativo nº 16327.001478/2005-27 “se encontra, atualmente, pendente de apreciação pela Câmara Superior de Recursos Fiscais”.

Ressalte-se, nesse aspecto, que a Impugnante ainda não foi intimada do v. acórdão nº 1401-002.739, sendo certo o seu direito à oposição de embargos de declaração ou de interposição de recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais visando o cancelamento integral do lançamento autuado no processo administrativo nº 16327.001478/2005-27.

Desse modo, caso sobrevenha decisão favorável à Impugnante na esfera administrativa ou judicial cancelando o auto de infração objeto do processo administrativo nº 16327.001478/2005-27, consequentemente será restabelecido o prejuízo fiscal para a compensação da parcela remanescente do lucro real autuado quanto ao ano-base de 2014, sendo manifesta, portanto, a relação de prejudicialidade entre os processos.

Da mesma forma, tendo a multa isolada sido lançada “em razão da inexistência de saldo de prejuízos fiscais a compensar”, o cancelamento do lançamento autuado no processo administrativo nº 16327.001478/2005-27 ensejará, por decorrência lógica do próprio Termo de Verificação Fiscal, o seu cancelamento parcial, o que apenas confirma a prejudicialidade existente entre os processos.

Por isso, impõe-se o SOBRESTAMENTO do presente processo até decisão final administrativa ou judicial quanto àquele lançamento, nos termos do artigo 12 da Portaria CARF nº 34, de 31 de agosto de 2015, e do artigo 313, inciso V, “a” do Novo Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, que possuem a seguinte redação:

(...)

Nesse sentido, em situação semelhante à presente, versando sobre a glosa de prejuízo fiscal utilizado em períodos posteriores, a 1ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF determinou o sobrestamento do processo administrativo até o julgamento daquele que lhe era prejudicial, conforme se observa do voto do i. Relator Conselheiro Flávio Franco Corrêa, “*verbis*”:

(...)

A jurisprudência da 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF também corrobora o entendimento de sobrestamento de processo administrativo até o julgamento de feito prejudicial, conforme se observa do voto do i. Relator Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto:

(...)

Nesse sentido posicionou-se o Conselheiro Eduardo de Andrade, que foi acompanhado pela unanimidade dos votos da 2ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, “*verbis*”:

(...)

Vale ressaltar ainda que, com base no artigo 265, inciso IV, do Código de Processo Civil de 1973, que possui redação idêntica ao artigo 313, inciso V, “a” do Novo Código de Processo Civil, a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais já decidiu sobrestar a apreciação de litígio até o julgamento de processo prejudicial, em decisão assim ementada:

(...)

Do referido julgado, colhe-se o seguinte excerto do voto da Conselheira Relatora, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, “*verbis*”:

(...)

Dúvida não resta, portanto, quanto à necessidade de sobrestar o presente feito até decisão final quanto à legitimidade do auto de infração que deu origem ao processo administrativo nº 16327.001478/2005-27, o qual aguarda julgamento perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (doc. 04), conforme aliás reconhecido no próprio Termo de Verificação Fiscal, como meio de evitar decisões conflitantes e promover economia processual, tendo em vista a relação de prejudicialidade e dependência entre os processos, ou então quando menos de suspender a exigibilidade do suposto crédito tributário até julgamento final quanto à legitimidade daquele auto de infração, sob pena de eventual cobrança indevida.

Mas não é só.

II - DOS ARGUMENTOS AUTÔNOMOS PARA O CANCELAMENTO DA MULTA ISOLADA Independentemente do quanto acima alegado e do não questionamento da redução de parte saldo de prejuízos fiscais de períodos anteriores, certo é que a multa isolada por recolhimento a menor da estimativa de IRPJ de dezembro de 2014 merece ser cancelada, conforme se passa a demonstrar.

II.1 - NÃO CABIMENTO DA MULTA ISOLADA QUANTO À ESTIMATIVA DE DEZEMBRO APURADA COM BASE EM BALANCETE DE SUSPENSÃO

Dispõe o Termo de Verificação Fiscal que “em razão da inexistência de saldo de prejuízos fiscais a compensar, referida dedução resultou em pagamento menor que o devido”, o que “representa infração à legislação tributária e enseja a imposição da penalidade prevista no art. 44, II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007”.

Ou seja, pretende o i. Fiscal autante exigir da Impugnante, com fundamento no artigo 44, inciso II, “b”, da Lei nº 9.430/96, multa isolada em razão do suposto recolhimento a menor da estimativa de IRPJ de dezembro de 2014.

Nesse aspecto, vale inicialmente destacar que o prazo para pagamento das estimativas de dezembro é exatamente o mesmo que aquele estabelecido para o pagamento do ajuste anual, qual seja, o último dia útil de janeiro, muito embora não se desconheça a permissão legal para o recolhimento do ajuste anual até o último dia útil março mas desde que acrescidos de juros.

Por outro lado, cumpre salientar que no caso concreto a Impugnante “efetuou o pagamento relativo à antecipação mensal obrigatória (estimativa) do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), referente ao mês de dezembro de 2014, apurada com base no resultado obtido em balancete de suspensão e/ou redução levantado, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, em montante menor que o devido”, conforme consta da descrição do auto de infração.

Nessas condições, quando a “estimativa” de dezembro é calculada com base em balancete de suspensão/redução, como é o caso, ou seja, com base no seu lucro real, não existe mais uma obrigação de recolhimento antecipado de estimativa distinta da obrigação de recolhimento do imposto devido ao final do ano-base, mas sim uma única obrigação, no mesmo valor e no mesmo prazo.

Exatamente nesse sentido, aliás, decidiu recentemente a C. 5ª Turma da DRJ/SPO, em processo de interesse da própria Impugnante, por meio do acórdão assim ementado, “verbis”:

(...)

Do voto do ilustre Relator assim constou:

(...)

Já na Declaração de Voto da ilustre Auditora da Receita Federal Noêmia Naoe Murakami lê-se o seguinte, “verbis”:

(...)

Portanto, diversamente de todas as demais estimativas cujo não recolhimento antecipado acarreta um prejuízo ao Erário - o que em tese poderia em determinadas circunstâncias justificar a multa lançada -, no caso concreto não ocorre esse “retardamento” em relação ao ajuste anual, não havendo que se falar assim em multa isolada, sob pena de se penalizar em duplicidade a falta de pagamento de um mesmo valor numa mesma data.

Mas não é tudo.

II.2 - DO NÃO CABIMENTO DA MULTA ISOLADA CONCOMITANTEMENTE COM A MULTA DE OFÍCIO

Como se não bastasse, cumpre ressaltar que, tendo também sido cobrada da Impugnante a multa de ofício prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, não cabe a exigência concomitante da multa isolada prevista no seu inciso II em razão do princípio da consunção, em razão do qual a imposição de penalidade inerente a uma conduta de maior gravidade (no caso o suposto não pagamento dos tributos) absorve a penalidade correspondente à conduta de menor gravidade (no caso o não pagamento das estimativas mensais), sobretudo quando ambos decorrem da mesma infração.

Vale salientar que tal entendimento já foi acolhido por ambas as Turmas do E. STJ competentes para o exame da matéria, cabendo primeiramente referir decisão

unânime e já transitada em julgado proferida pela C. 2ª Turma do STJ em 17.03.2015, assim ementada:

(...)

Valendo ainda transcrever, por seu didatismo, o voto proferido por seu relator, I. Ministro Humberto Martins, “verbis”:

(...)

Nesse mesmo sentido foi a decisão também unânime da C. 2ª Turma proferida em 28.09.2015 e também já transitada em julgado, assim ementada:

(...)

Vale ainda referir decisão ainda mais recente da C. 2ª Turma proferida em 19.04.2016 que, reportando-se às duas decisões acima, já dá notícia do caráter pacífico da matéria, “verbis”:

(...)

Ademais, cabe referir nesse sentido decisão da I. Ministra Regina Helena Costa, da C. 1ª Turma do STJ, que em 25.05.2016 negou seguimento a recurso especial da Fazenda Nacional exatamente com base nos precedentes da C.

2ª Turma acima mencionados, “verbis”: (...)

Por fim, vale mencionar no mesmo sentido decisão proferida em 25.09.2017 pelo I. Ministro Benedito Gonçalves, da C. 1ª Turma do STJ, “verbis”:

(...)

Por outro lado, o antigo E. Conselho de Contribuintes tem entendimento pacífico no sentido de que se a multa isolada incide sobre a mesma base de cálculo da multa de ofício não pode prevalecer sob pena de ocorrer dupla penalização sobre o mesmo fato. Eis alguns acórdãos nesse sentido:

(...)

Como se vê, os precedentes jurisprudenciais acima reproduzidos não admitiram a imposição da multa isolada concomitantemente com a multa de ofício sobre a mesma base de cálculo, sob pena de penalizar duplamente a pessoa jurídica.

Ademais, não tem sentido algum que em casos como o presente, em que após o encerramento do período-base a fiscalização procede à lavratura de auto de infração, pudesse ela exigir além da multa sobre suposta diferença de tributos apurada ao final do período-base também multa sobre os valores das estimativas mensais que compõem aquele valor apurado ao final do exercício.

Nesse mesmo sentido, decidiu a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como se verifica claramente da ementa do acórdão nº CSRF/01-05.078, de 17.10.2004:

(...)

Do voto condutor desse acórdão, vale transcrever ainda o seguinte excerto, “verbis”:

(...)

Nem se alegue que a Lei nº 11.488, de 15.06.2007, teria alterado esse cenário, uma vez que essa lei simplesmente reduziu a multa isolada de 75% para 50%, continuando plenamente válido o entendimento no sentido de que esta multa não pode ser exigida em concomitância com a multa de ofício quando incidentes sobre a mesma base, como já decidiu a C. 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF após a referida alteração, “verbis”:

(...)

Aliás, exatamente no mesmo sentido foi a decisão da C. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no acórdão nº 9101-01.402, de 04.09.2012, “verbis”:

(...)

Dúvida não remanesce, assim, quanto à impossibilidade de a multa isolada ser exigida concomitantemente com a multa de ofício incidente sobre o IRPJ lançado, devendo o presente recurso ser provido também quanto a este ponto, determinando-se o cancelamento da mencionada penalidade.

Ainda há mais.

II.3 - SUBSIDIARIAMENTE: DA INCORREÇÃO DO CÁLCULO DO VALOR DA MULTA ISOLADA

Admitindo-se, apenas para argumentar, que pelas razões acima já não seja integralmente cancela a multa isolada, cabe destacar que no cálculo do débito de IRPJ do ano-base de 2014 lançado o i. Fiscal autuante deduziu os valores de R\$403.908.888,29 de estimativas e de R\$15.684.694,97 de IRRF, conforme se observa do Termo de Verificação Fiscal, “verbis”:

(...)

No entanto, ao calcular o valor da multa isolada por suposta insuficiência de recolhimento da estimativa de dezembro de 2014, a qual foi apurada por meio de levantamento de balancete suspensão/redução, o i. Fiscal autuante efetuou a dedução apenas do valor de R\$403.908.888,19, correspondente ao somatório de R\$325.686.317,02 de estimativas anteriores, de R\$845.972,06 de IRRF e de R\$77.376.599,11 relativa à estimativa de dezembro de 2014, “verbis”:

(...)

Como se observa, muito embora tenha reconhecido a legitimidade da dedução do IRRF de R\$15.684.694,97 no cálculo do débito de IRPJ do ano-base de 2014, o i. Fiscal autuante desconsiderou o valor de R\$15.684.694,97 de IRRF no cálculo da multa isolada em razão da suposta insuficiência de recolhimento da estimativa de dezembro de 2014, a qual foi apurada mediante levantamento de balancete

suspensão/redução, conforme expressamente consignado no auto de infração, “verbis”:

(...)

Todavia, tendo optado pela apuração da estimativa por meio de levantamento de balancete suspensão/redução, certo é que a Impugnante também faz jus à dedução do valor do IRRF de R\$15.684.694,97 no cálculo da estimativa de dezembro de 2014, e, conseqüentemente, no cálculo da multa isolada pela suposta insuficiência de seu recolhimento.

De fato, dispõem os artigos 10 e 12 da Instrução Normativa RFB nº 1.515/2014 que: (...)

Assim, “data máxima vênia”, resta evidente o erro incorrido pelo i. Fiscal autuante no cálculo da multa isolada lançada com base no suposto recolhimento a menor da estimativa de dezembro de 2014, a qual quando menos deve ser reduzida em razão da dedução do valor de R\$15.684.694,97 de IRRF.

PEDIDO

Diante do exposto, pede e espera a Impugnante seja acolhida a presente impugnação para que, nos termos do artigo 12 da Portaria CARF nº 34, de 31 de agosto de 2015, e do artigo 313, V, “a”, do Novo Código de Processo Civil, seja sobrestado o presente feito até decisão final quanto à legitimidade do auto de infração que deu azo ao processo administrativo nº 16327.001478/2005-27, tendo em vista a relação de prejudicialidade e dependência existente, ou então quando menos que seja suspensa a exigibilidade do presente crédito tributário até julgamento final a esse respeito, sob pena de cobrança indevida.

Requer, outrossim, seja ao final acolhida a presente impugnação para o fim de se reconhecer a insubsistência da parcela remanescente do auto de infração lavrado, aplicando-se ao caso concreto o que for decidido no processo administrativo nº 16327.001478/2005-27, bem como, independentemente do quanto decidido naquele processo prejudicial, seja integralmente cancelada a multa isolada.”

5. Por intermédio do despacho de fl. 6689, servidor da Delegacia da Receita Federal (DRF) em Campinas/SP informa que houve pagamento (já alocado) da parte não impugnada do crédito tributário lançado. Esse recolhimento encontra-se devidamente consignado no extrato do processo acostado às fls. 6686/6688.

A DRJ/BEL considerou parcialmente procedente a impugnação apresentada, exonerando em parte o crédito tributário lançado, exarando as seguintes ementas:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO PROCESSUAL.

Considera-se não impugnada a parcela do lançamento com a qual o sujeito passivo expressamente concorda, ocorrendo ainda a preclusão do direito a sua contestação em momento posterior.

PROCESSO ADMINISTRATIVO. PRINCÍPIO DA OFICIALIDADE. SOBRESTAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O Decreto nº 70.235, de 1972, não prevê o sobrestamento do processo administrativo com o objetivo de se aguardar decisão definitiva sobre questão prejudicial externa alegada pela impugnante. A Administração Pública tem o dever de impulsionar o processo, em respeito ao princípio da oficialidade.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões judiciais, à exceção das proferidas pelo STF sobre inconstitucionalidade da legislação e daquelas objeto de súmula vinculante, não se constituem em normas complementares da legislação tributária, razão porque seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto das decisões.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2014

BASE DE CÁLCULO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL INEXISTENTE. GLOSA.

Demonstrada a compensação indevida de prejuízo fiscal, decorrente da utilização de saldo inexistente de períodos anteriores, deve ser mantida a parcela correspondente do lançamento tributário.

REGIME DE ESTIMATIVA. RECOLHIMENTO A MENOR. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Encerrado o ano-calendário, o lançamento deve contemplar multa isolada de 50%, incidente sobre a estimativa do mês em que se tornou devida e não foi paga, bem como multa de ofício proporcional, aplicada sobre o IRPJ devido em 31 de dezembro e não recolhido.

Para fatos geradores posteriores à Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, é perfeitamente possível a exigência concomitante da multa isolada com a multa de ofício, sem que isto represente duplicidade de penalidades para a mesma infração.

DECLARAÇÃO. ERRO DE PREENCHIMENTO. RETIFICAÇÃO.

Nos termos do art. 147, § 1º, do CTN, a retificação de declaração por iniciativa do próprio contribuinte, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

Em razão do valor exonerado foi interposto recurso de ofício nos termos do 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/75, Decreto do Processo Administrativo Fiscal (PAF).

O contribuinte foi cientificado por meio eletrônico através de seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) em 29/11/2019 (fl 6.728) e apresentou recurso voluntário (fls. 6.731/6.759) em 20/12/2019, conforme "TERMO DE SOLICITAÇÃO DE JUNTADA", fl 6.729, alegando em síntese que:

- Há equívoco no cálculo do valor exonerado pela DRJ/BEL
- Pugna pelo sobrestamento do processo
- Não cabe multa isolada quanto à estimativa de dezembro com base no balancete de suspensão.
- Não cabe multa isolada concomitante com a multa de ofício.
- Estaria incorreta o cálculo da multa isolada.

VOTO

Conselheiro **Alexandre Iabrudi Catunda**, Relator

Tempestividade e admissibilidade do recurso voluntário

O recurso voluntário é tempestivo e, por preencher todos os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Do recurso de ofício

Em virtude da exoneração parcial do crédito tributário de CSLL lançado no valor de foi interposto pelo Presidente da DRJ/BEL recurso de ofício nos termos do art 34, Inciso I, do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, Decreto do Processo Administrativo Fiscal (PAF):

Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Portaria MF nº 02/2023, atualmente vigente, estabelece que o Recurso de Ofício será impetrado quando a decisão de primeira instância exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar

sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

De acordo com a Súmula CARF nº 103, para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

O valor exonerado pela decisão de primeira instância soma R\$ 5.686.549,68, correspondente ao valor do principal mais multa de 75%.

Quadro abaixo demonstra os valores do principal e da multa de ofício relativos ao lançamento de IRPJ exonerados pela DRJ/BEL, considerando a correção dos equívocos nos cálculos do valor exonerado explicitado na análise do mérito, além do valor da multa isolada também exonerada:

Tributo	Principal	Multa de ofício	Multa isolada	Total
IRPJ	2.527.355,42	1.895.516,57	1.263.677,70	5.686.549,68

Assim, temos que que a norma vigente na época da apreciação do recurso de ofício é a Portaria MF nº 02/2023, estabelecendo o valor de R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais) para interposição de recurso de ofício. Ocorre que total exonerado foi em valor inferior, como é demonstrado na tabela acima.

Desta maneira, não deve ser conhecido o recurso de ofício interposto pelo Presidente da 1ª Turma da DRJ/BEL, por esse motivo deixo de apreciá-lo.

Dos fatos

O presente auto de infração foi lavrado em virtude de a autoridade fiscal ter identificado que a recorrente não teria saldo suficiente para compensar o prejuízo fiscal apurado em anos anteriores com a base de cálculo do IRPJ do ano fiscalizado.

Durante o procedimento de fiscalização, a autoridade fiscal identificou que a recorrente deduziu da apuração do lucro real do ano calendário de 2014 o valor de R\$ 121.734.779,00 a título de compensação de prejuízo fiscal de períodos anteriores.

No entanto, ao analisar os sistemas internos da RFB que controlam os prejuízos acumulados em anos anteriores, especialmente o e-Sapli, verificou que, a então fiscalizada, não deu baixa em seus livros fiscais de prejuízos acumulados até o ano calendário de 2011 que já teriam sido utilizados em procedimentos de ofício, para quitação de débitos em razão de benefícios fiscais concedidos pela União e, ainda, uma baixa de prejuízo por cisão.

Esses valores estão discriminados na tabela colacionada abaixo, retirada do TVF:

Prejuízo Fiscal acumulado até 2011 - Demonstrativo da contribuinte	189.698.960,30
Prejuízo Fiscal utilizado - Lei nº 11.941, de 2009	(6.490.701,92)
Prejuízo Fiscal compensado de ofício - Processo nº 16327.001478/2005-27	(55.552.479,92)
Prejuízo Fiscal - Baixa devida à Cisão (0,76%) - ano 2002	(1.111.233,70)
Prejuízo Fiscal compensado de ofício - Processo nº 10830.727834/2016-12	(126.544.544,76)
Saldo disponível de prejuízos fiscais	-

Desta forma efetuou o lançamento do crédito tributário de IRPJ excedente, utilizando a base de cálculo correspondente entre o que foi apurado pela recorrente em suas declarações e o que foi calculado pela autoridade fiscal após a glosa da compensação de prejuízo fiscal.

Em razão disto também foi efetuado o lançamento de multa por recolhimento a menor da estimativa de dezembro de 2014.

Em julgamento de primeira instância a 1ª Turma da DRJ/BEL, preliminarmente, identificou que, embora não concordasse com esta parte da autuação, a autuada não contestou as seguintes baixas de prejuízos acumulados:

- Compensação de ofício realizada no processo administrativo nº 10830.727834/2016-12, no valor de R\$ 126.544.544,76.

- Utilização para liquidação de multas e juros na anistia da Lei nº 11.941, no valor de R\$ 6.490.701,92.

- Baixa devida à cisão, no valor de R\$ 1.111.233,70.

Restando em litígio, portanto, apenas a glosa da compensação de prejuízos acumulados de anos anteriores referente à compensação de ofício consubstanciada no processo administrativo nº 16327.001478/2005-27, no valor de R\$ 55.552.479,92.

Sobre este ponto a DRJ/BEL deu provimento parcial à impugnação apresentada para alterar o saldo disponível de prejuízos acumulados de zero para R\$ 10.109.421,64, em razão da alteração do lançamento do crédito tributário lançado nos autos do processo nº 16327.001478/2005-27:

16. Em face da exoneração parcial da matéria tributável procedida pela decisão colegiada do Carf, há que se refazer o cálculo do prejuízo fiscal compensado de ofício no processo administrativo nº 16327.001478/2005-27. Consultando o Auto de Infração IRPJ e o Termo de Verificação Fiscal referentes ao citado processo (fls. 6436, 6439 e 6458/6459), chega-se aos resultados consolidados na tabela abaixo:

Prejuízo Fiscal Compensado de Ofício - Processo nº 16327.001478/2005-27
(Ajustado Pelo Carf)

Ano-Calendário 2000

DESCRIÇÃO	VALOR (R\$)
-----------	-------------

A. Matéria Tributável Lançada	191.042.948,91
(-) Reserva Legal	15.978.567,92
(-) Imposto Pagos no Exterior	6.100.407,15
(-) Despesas de Juros de Mútuo	17.487.112,90
(-) Prejuízo do Período	0,00
B. Resultado Antes da Compensação	151.476.860,94
C. Prejuízo Fiscal Compensado de Ofício Ajustado (B x 30%)	45.443.058,28

17. Tendo em vista o novo valor para o prejuízo fiscal compensado de ofício no processo administrativo nº 16327.001478/2005-27, insta retificar a planilha exibida no item 10, retro, que contém as correções (baixas) efetivadas pelo autor do feito no prejuízo fiscal acumulado até 2011, apurado pela pessoa jurídica. Realizando a alteração em comento, passase a ter saldo disponível de prejuízos fiscais a compensar no ano-calendário de 2014, no valor de R\$10.109.421,64, segundo demonstrado na tabela abaixo:

Apuração do Prejuízo Fiscal Acumulado Até 2011 – Ajustado

DESCRIÇÃO	VALOR (R\$)
Prejuízo Fiscal Acumulado Até 2011 - Demonstrativo da Contribuinte	189.698.960,30
(-) Prejuízo Fiscal Utilizado - Lei nº 11.941, de 2009	6.490.701,92
(-) Prejuízo Fiscal Compensado de Ofício Ajustado - Processo nº 16327.001478/2005-27	45.443.058,28
(-) Prejuízo Fiscal - Baixa Devida à Cisão (0,76%) - Ano 2002	1.111.233,70
Prejuízo Fiscal Acumulado Até 2011 – Ajustado	136.653.966,40
(-) Prejuízo Fiscal Compensado de Ofício - Processo nº 10830.727834/2016-12	126.544.544,76
Saldo Disponível de Prejuízos Fiscais	10.109.421,64

18. Em virtude dos ajustes ora procedidos e da consequente apuração de saldo disponível de prejuízos fiscais a compensar no ano-calendário de 2014, faz-se necessário, em relação a esse ano-calendário, calcular os montantes devidos do IRPJ e do seu adicional, bem como da multa exigida isoladamente, ainda remanescentes.

Em razão da alteração do prejuízo fiscal acumulados a DRJ/BEL exonerou parcialmente os créditos tributários, mantendo os valores de R\$ 12.188.636,80 para o IRPJ e R\$ 13.936.665,94 para multa isolada:

19. Diante das razões até aqui alinhadas, devem ser exigidos o IRPJ e a multa isolada remanescentes nos valores de R\$12.188.636,80 e R\$13.936.665,94, respectivamente, apurados de conformidade com os demonstrativos acima exibidos.

Do sobrestamento do julgamento

Em razão de não ser definitiva, a época da prolação do Acórdão recorrido, a decisão no processo 16327.001478/2005-27 que considerou passível de compensação parte do prejuízo acumulado de anos anteriores utilizado naquele feito a recorrente pugna pelo sobrestamento do presente processo até que seja prolatada decisão definitiva.

Ocorre que, o citado processo já se encontra encerrado e com decisão administrativa definitiva prolatada pela 1ª Turma da CSRF, Acórdão nº 9101-006.384, que negou provimento ao recurso especial impetrado pela Fazenda Nacional.

Processo nº	16327.001478/2005-27
Recurso	Especial do Procurador
Acórdão nº	9101-006.384 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de	6 de dezembro de 2022
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	CRBS S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2000

LUCROS NO EXTERIOR - APLICAÇÃO E VIGÊNCIA DA MP 1.858-6/99
A tributação da CSLL em bases universais, introduzida pela Medida Provisória nº 1.858-6/1999, não se aplica a lucros disponibilizados por coligadas e controladas, se tiverem sido apurados (gerados) em períodos anteriores à entrada em vigor do referido regime, ou seja, 01/10/1999.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, negar-lhe provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator

Tendo em vista decisão definitiva prolatada nos autos do processo nº 16327.001478/2005-27, negando provimento ao recurso especial impetrado pela Fazenda Nacional, não houve qualquer alteração que acarretasse modificações no auto de infração aqui

discutido. Da mesma forma torna insubsistente o pleito da recorrente de sobrestamento deste julgamento.

Do mérito

Afirma a recorrente que houve erro de cálculo da DRJ/BEL na apuração do IRPJ a pagar, uma vez que o valor exonerado pela instância julgadora *a quo* foi R\$ 1.699.483,19, quando o correto seria R\$ 2.527.355,41. Isto porque esta seria a diferença de imposto a ser exonerado em razão do valor de R\$ 10.109.421,64 referente aos prejuízos acumulados resultantes do que foi decidido no Acórdão nº 1401-002.739, proferido nos autos do processo nº 16327.001478/2005-27. Para ilustrar esta argumentação traz a seguinte tabela:

Tributo	Período	Prejuízo Fiscal Reconstituído	Alíquota	Valor
IRPJ	2014	10.109.421,64	I.R. 15%	1.516.413,25
			Adic. 10%	1.010.942,16
			Total	2.527.355,41

Ressalta que “o erro em questão decorre do fato de a DRJ/BEL ter deduzido do valor exonerado o montante de R\$ 827.872,23, que foi recolhido pela Recorrente logo após ter tomado ciência do presente auto de infração”.

Concluindo sua argumentação afirmando que “o valor total a ser mantido não é R\$ 35.266.780,34 como apurou a DRJ/BEL, mas sim R\$ 33.818.003,95”

Pois bem, de fato há um equívoco no cálculo do valor exonerado pelo Acórdão recorrido, mas que não acarretou alterações no valor mantido dos tributos lançados, como será demonstrado a seguir.

Para demonstrar o novo valor do crédito tributário lançado a decisão de piso traz a seguinte tabela comparativa em que o que foi apurado pela recorrente e o que foi decidido pela DRJ/BEL:

DESCRIÇÃO	APURAÇÃO DA EMPRESA (R\$)	APURAÇÃO DA DRJ/BEL (R\$)
-----------	---------------------------	---------------------------

Lucro Real Antes da Compensação de Prejuízos	1.850.142.386,25	1.850.142.386,25
(-) Compensação de Prejuízos Fiscais de Períodos Anteriores	121.734.779,00	10.109.421,64
BASE DE CÁLCULO DO IRPJ	1.728.407.607,25	1.840.032.964,61
IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL		
À Alíquota de 15%	259.261.141,09	276.004.944,69
Adicional	172.816.760,73	183.979.296,46
DEDUÇÕES		
(-) Operações de Caráter Cultural e Artístico	8.731.300,00	8.731.300,00
(-) Programa de Alimentação do Trabalhador	6.607.510,74	6.607.510,74
(-) Atividade Audiovisual	1.639.145,64	1.639.145,64
(-) Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente	2.592.611,41	2.592.611,41
(-) Fundos Nacional, Estaduais ou Municipais do Idoso (Lei nº 12.213/2010, art. 32)	2.592.611,41	2.592.611,41
(-) Atividades de Caráter Desportivo	700.000,00	700.000,00
(-) Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica - PRONON (Lei nº 12.715/2012, arts. 12 e 42)	2.592.611,41	2.592.611,41
(-) Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência - PRONAS/PCD (Lei nº 12.715/2012, arts. 32 e 42)	2.592.611,41	2.592.611,41
(-) Valor da Remuneração da Prorrogação da Licença-Maternidade (Lei nº 11.770/2008, art. 52)	153.619,07	153.619,07
(-) Imposto de Renda Retido na Fonte	15.684.694,97	15.684.694,97
(-) Imposto de Renda Mensal Pago por Estimativa	403.908.888,29	403.908.888,29
IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	(15.717.702,53)	12.188.636,80

Como podemos observar pelos trechos destacados por este Relator, o Acórdão recorrido apurou o IRPJ a pagar considerando o saldo do prejuízo fiscal, remanescente do processo nº 16327.001478/2005-27, o valor de R\$ 10.109.421,64, o mesmo apontado no recurso voluntário.

O valor do imposto a pagar de R\$ 12.188.636,80, demonstrado acima, é o mesmo mantido pelo Acórdão recorrido conforme tabela constante em sua parte dispositiva e colocada abaixo:

DÉBITO (R\$)	LANÇADO	RECOLHIDO	IMPUGNADO	EXONERADO	MANTIDO
IRPJ	14.715.992,22	827.872,23	13.888.119,99	1.699.483,19	12.188.636,80
MULTA DE OFÍCIO	11.036.994,16	310.452,09*	10.416.089,99	1.274.612,39	9.141.477,60
MULTA ISOLADA	15.200.343,64	-	15.200.343,64	1.263.677,70	13.936.665,94
TOTAL	40.953.330,02	1.138.324,32	39.504.553,62	4.237.773,28	35.266.780,34

De fato, há uma divergência no valor exonerado de IRPJ apontado nesta tabela e o que foi apurado pela DRJ, conforme demonstrado pela recorrente, no entanto esta divergência não influenciou no crédito tributário lançado e mantido.

Isto porque a divergência ocorreu pelo fato de o Acórdão recorrido ter considerado como valor exonerado o equivalente entre a diferença entre o que foi impugnado e o que foi mantido (R\$ 13.888.119,99 – R\$ 12.188.636,80), totalizando R\$ 1.699.483,19, conforme a tabela acima.

Desta maneira, a divergência apontada não está no que foi mantido, pois, este, foi calculada de maneira correta. A diferença está no valor que a DRJ considerou como base para calcular o valor exonerado.

Isto porque o valor de base para se calcular o valor do imposto exonerado não é o que foi impugnado, como apontado na tabela acima, mas o que foi de fato lançado pela fiscalização no montante de R\$ 14.715.992,22, assim o que foi exonerado pela DRJ foi a diferença entre o valor lançado e o que foi mantido no julgamento da impugnação (14.715.992,22-

12.188.636,80), resultando no montante de IRPJ exonerado de R\$ 2.527.355,42, conforme o apontado pela recorrente.

Assim, também está incorreto o valor da multa de ofício exonerado, que deve ser alterado de R\$ 1.274.612,39 para R\$ 1.895.516,57.

Por fim, com essas alterações o total exonerado pela decisão de primeira instância foi de R\$ 5.686.549,69, conforme tabela abaixo, sendo este o valor que foi considerado para não conhecimento do recurso de ofício:

	Valor lançado	Valor mantido pela DRJ	Valor exonerado
IRPJ	14.715.992,22	12.188.636,80	2.527.355,42
Multa de ofício	11.036.994,16	9.141.477,60	1.895.516,57
Multa isolada	15.200.343,64	13.936.665,94	1.263.677,70
Total	40.953.330,02	35.266.780,34	5.686.549,68

Portanto, embora o equívoco no cálculo do valor exonerado não acarretou alterações no valor mantido pela decisão de primeira instância, é bem verdade que não foi considerado o pagamento do auto de infração da parte que não foi impugnada.

Assim, no momento da execução o pagamento efetuado no valor de R\$ 827.872,23 deverá ser abatido do total lançado na parte que não foi impugnada.

Do não cabimento da multa de isolada concomitantemente com a multa de ofício

A recorrente contesta a aplicação da multa isolada pelo recolhimento a menor da estimativa de dezembro em concomitância da aplicação da multa de ofício.

Sobre esta matéria trago o voto da então Conselheira da CSRF Adriana Gomes Rêgo, Relatora do Acórdão nº 9101-002.750 da 1ª Turma da Câmara Superior, adotando-o como meu, por possuir o mesmo entendimento:

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 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".

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 impositiva 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 importaria 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 TRIBUTOS. 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 TRIBUTOS. 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.”

(Agravos Regimentais 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 autuados 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.

Sobre este tema, alega a recorrente, ainda, que não seriam devidas as multas relativas ao recolhimento a menor das estimativas de dezembro, no caso de apuração do seu montante com base no balancete de suspensão e redução.

Traz como um de seus principais argumentos, apresentados quando da entrega da impugnação, o Acórdão nº 16-86.711, prolatado pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em São Paulo.

Sobre esta matéria assim decidiu a DRJ/BEL:

28. Insurgindo-se contra a multa exigida isoladamente, a empresa sustenta que quando a estimativa de dezembro é calculada com base em balancete de suspensão/redução, como é o caso dos autos, ou seja, com base no lucro real apurado, não existe mais uma obrigação de recolhimento antecipado de estimativa distinta da obrigação de recolhimento do imposto devido ao final do ano-calendário, mas sim uma única obrigação, no mesmo valor e no mesmo prazo, de modo que não há de se falar em falta de recolhimento de estimativa, sendo dessa maneira indevida a aplicação da multa isolada.

29. O entendimento utilizado pela pessoa jurídica para embasar a sua tese está consubstanciado no Acórdão nº 16-86.711, prolatado em 27 de março de 2019 pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em São Paulo (fls. 6641/6685), cuja ementa é abaixo reproduzida:

“MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. MA TER1ALIDADES DISTINTAS. MÊS DE DEZEMBRO. EXONERAÇÃO. (...)”

No entanto, em relação ao mês de dezembro, a base de cálculo estimada com base em balancete de redução coincide com a base de cálculo apurada no encerramento do período anual, ou seja, se a diferença de tributo foi considerada no lançamento de ofício do ajuste anual encerrado em 31 de dezembro, essa mesma diferença não poderia ter sido considerada na estimativa apurada por balancete também em 31 de dezembro. Exigência exonerada.” (O grifo é do original.)

30. Cumpre rejeitar a argumentação aduzida pela defendente, uma vez que o citado acórdão assentou de forma bastante clara que somente é indevida a multa isolada aplicada sobre estimativas não recolhidas de IRPJ e de CSLL relativas ao balancete de dezembro quando a base de cálculo dessa multa coincidir com a base de cálculo da multa de ofício proporcional, o que ensejaria dupla

penalização. Observa-se, contudo, que tal situação não se repetiu no caso vertente.

31. Com efeito, examinando o Auto de Infração IRPJ, o Termo de Verificação Fiscal e as tabelas exibidas nos subitens 17.1 e 17.2, retro, constata-se que as bases de cálculo da multa de ofício de 75% e da multa isolada de 50% são completamente distintas:

R\$14.715.992,22 e R\$30.400.687,28, respectivamente, de acordo com a apuração do Fisco, e R\$ 12.188.636,80 e R\$ 27.873.331,87, respectivamente, consoante os cálculos desta DRJ/BEL.

Observa-se que a única razão de decidir sobre este tema no Acórdão recorrido é o fato que a autuação aqui discutida não se assemelha ao que foi decidido no Acórdão apresentado pela autuada.

Desta forma, a recorrente, em seu recurso voluntário, traz argumentos refutando este entendimento da DRJ/BEL.

Neste sentido, temos que a citada decisão administrativa, embora pudesse servir como base para as razões de decidir, não tem qualquer poder vinculante às decisões deste colegiado.

Por sua vez, a própria decisão citada foi alterada em recurso de ofício julgado por esta Turma nos autos do processo nº 16561.720062/2018-53, que assim decidiu nesta matéria no voto vencedor do Acórdão nº 1402-004.310, do então Conselheiro Murillo Lo Visco:

No presente caso, só houve lançamento de multas isoladas de IRPJ e CSLL relativamente ao mês de dezembro de 2014, e muito embora o Relator na DRJ tenha entendido que não caberia imposição da multa de ofício acrescida ao tributo devido no ajuste anual e concomitante com a multa isolada exigida em razão da falta de pagamento de estimativas mensais, o entendimento que prevaleceu na Turma a quo foi o que constou na Declaração de Voto, conforme se depreende do Acórdão recorrido:

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos do presente processo ACORDAM os membros da 5ª Turma de Julgamento considerar PROCEDENTE EM PARTE A IMPUGNAÇÃO, nos termos do voto do relator, à exceção dos argumentos relativos à exoneração da multa isolada, para a qual prevalecem aqueles contidos na declaração de voto da julgadora Noêmia Naoe Murakami, que foi acompanhada pelos demais julgadores.

[...]

Declaração de Voto

A despeito de concordar com a exoneração da multa isolada aplicada sobre o não recolhimento das estimativas de IRPJ e de CSLL relativas ao balancete de dezembro, ousou divergir das razões em que se pautou o i.

relator na análise realizada sobre esse aspecto.

Devo reiterar o entendimento no sentido da autonomia das penalidades, que tenho defendido em debates anteriores, porém, este não se mostra relevante na contenda ora enfrentada, em que levanta-se a questão sobre o cabimento da estimativa de dezembro apurada em razão da glosa de despesa efetuada pela autoridade fiscal.

Com relação à Súmula CARF nº 105, editada por ocasião do acolhimento à Proposição nº 13 daquela corte, nos termos da qual “A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44, § 1º, IV da Lei n.º 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício”, destaco que os julgadores administrativos que exercem suas funções nas Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil não se sujeitam a observância obrigatória às súmulas editadas por aquela Corte.

Ademais, o alcance da Súmula CARF nº 105 é matéria controvertida inclusive no próprio CARF, conforme evidencia recente decisão da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), proferida na sessão de 2 de março de 2016 e consubstanciada no Acórdão 9101-002.251, julgamento em que prevaleceu o entendimento de que a Súmula do CARF nº 105 referia-se à redação anterior do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, que determinava a mesma base de cálculo para multa isolada e de ofício, qual seja a “totalidade ou diferença de imposto ou contribuição”. O conselheiro relator Marcos Aurélio Valadão entendeu que a “totalidade ou diferença de imposto ou contribuição” não se confunde com “o valor de pagamento mensal”, inexistindo, portanto, qualquer identidade, pessoal ou material, entre as multas.

Com efeito, trata-se de penalidades distintas e autônomas, que devem ser aplicadas cumulativamente, caso verificadas ambas as hipóteses de incidência.

Ocorre que, em relação ao mês de dezembro, a base de cálculo estimada com base em balancete de redução coincide com a base de cálculo apurada no encerramento do período anual, ou seja, se a diferença de tributo foi considerada no lançamento de ofício do ajuste anual encerrado em 31 de dezembro, essa mesma diferença não poderia ter sido considerada na estimativa apurada por balancete também em 31 de dezembro.

Assim, entendo ser indevida a multa isolada aplicada nos presentes autos sobre a estimativa não apurada/paga no balancete de dezembro, não em

razão da impossibilidade de cumulatividade das penalidades, mas por conta do descabimento da estimativa de dezembro correspondente à glosa fiscal.

Portanto, ainda que não tenha sido elaborado um voto vencedor, o entendimento que prevaleceu na Turma a quo não foi o que constou do Voto do Relator, mas sim da Declaração de Voto acima reproduzida.

Dessa forma, o entendimento que fundamentou a exoneração do crédito tributário foi o seguinte: a base de cálculo estimada em dezembro a partir de balancete de suspensão ou redução coincide com a base de cálculo apurada no encerramento do período anual, dessa forma, “se a diferença de tributo foi considerada no lançamento de ofício do ajuste anual encerrado em 31 de dezembro, essa mesma diferença não poderia ter sido considerada na estimativa apurada por balancete também em 31 de dezembro”.

Com a devida vênia, com esse entendimento não se pode concordar, pelo simples motivo de que a legislação que determina o pagamento das estimativas mensais em nenhum momento excepciona o recolhimento referente ao mês de dezembro. Desse modo, ainda que a estimativa devida em dezembro tenha exatamente mesmo valor do tributo apurado em base anual (o que não é o caso do presente processo), o recolhimento deve ser feito a título de estimativa mensal até o último dia do mês subsequente, e o ajuste anual realizado normalmente. Essa é a regra.

Adotando entendimento acima exposto que não há previsão legal que excepcione o pagamento da estimativa de dezembro, e, como consequência, a multa pelo seu não recolhimento, deve ser mantido o seu lançamento, não assistindo razão a recorrente também nesta matéria.

Por fim, sustenta a recorrente que houve erro no cálculo da multa isolada sob a alegação que *“muito embora tenha reconhecido a legitimidade da dedução do IRRF de R\$15.684.694,97 no cálculo do débito de IRPJ do ano-base de 2014, o i. Fiscal autuante desconsiderou o valor de R\$15.684.694,97 de IRRF no cálculo da multa isolada em razão da suposta insuficiência de recolhimento da estimativa de dezembro de 2014, a qual foi apurada mediante levantamento de balancete suspensão/redução, conforme expressamente consignado no auto de infração”*.

Sobre esta matéria, também apresentada na impugnação, assim se pronunciou a DRJ/BEL:

52. Finalizando sua contestação, a autuada argumenta que, apesar de ter deduzido o valor de IRRF de R\$15.684.694,97 na apuração do débito de IRPJ a pagar no ano-calendário de 2014, a autoridade fazendária desconsiderou injustificadamente esse montante no cálculo da multa isolada lançada em razão da suposta insuficiência de recolhimento da estimativa de dezembro de 2014, apurada mediante balancete de suspensão/redução, computando apenas o valor de R\$845.972,06.

53. Nada mais improcedente, pois foi a própria interessada quem desconsiderou o montante de R\$15.684.694,97 na apuração da estimativa de IRPJ referente ao mês de dezembro de 2014, ao informar na ECF transmitida apenas R\$845.972,06 a título de Imposto de Renda Retido na Fonte (fl. 5379). No cálculo da multa isolada lançada, o autor do feito limitou-se a transcrever o valor do IRRF indicado pela contribuinte na ECF. Se erro houve no preenchimento da ECF, este foi cometido pela impugnante.

54. É sabido que a alteração das declarações do sujeito passivo pela Administração Tributária não é possível a partir da notificação do lançamento de ofício. Logo, para se cogitar de acolher as razões ora aduzidas, a pessoa jurídica deveria ter retificado a ECF do anocalendário de 2014 e a DCTF do período de apuração dezembro/2014 (fls. 5403/5404) antes de intimada do presente lançamento, o que, todavia, deixou de fazê-lo.

55. Vale ressaltar que, hoje, a litigante não pode mais proceder à retificação das aludidas ECF e DCTF, tendo em vista o impedimento constante do § 1º do art. 147 do Código Tributário Nacional (CTN), segundo o qual “a retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento”.

56. Por sua vez, o § 2º do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1110, de 24 de dezembro de 2013, estabelece que a retificação da DCTF não produzirá efeitos quando tiver por objeto (i) reduzir os débitos relativos a impostos e contribuições que tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização e (ii) alterar os débitos de impostos e contribuições em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal, o que também impossibilita a empresa de retificar a DCTF em apelo.

57. É forçoso concluir, então, que deve ser mantida a multa isolada calculada de acordo com o demonstrativo apresentado anteriormente.

Portanto, a instância julgadora de primeiro grau considerou improcedente tais alegações uma vez que o IRRF de R\$ 15.684.694,97 deduzido do IRPJ a pagar pela fiscalização foi aquele que foi declarado pela recorrente em sua ECF, da mesma forma ocorreu com a dedução do IRRF de R\$ 845.972,06.

Desta forma, para se alterar esses valores somente com retificação de suas declarações (ECF e DCTF) que só poderia ocorrer antes da atuação fiscal, como pontuou o Acórdão recorrido. Outra opção seria o carreamento aos autos, durante o rito processual administrativo, de documentação comprobatória que explicasse a possível divergência dos valores retidos de IR constante em sua ECF no cálculo do IRPJ a pagar em comparação com o declarado no cálculo da estimativa de dezembro.

Tendo em vista que não houve a referida retificação de sua ECF, tampouco a recorrente trouxe aos autos qualquer documento ou esclarecimento que dirimisse a divergência

apontada, não há qualquer correção a ser feita nos cálculos da estimativa de dezembro efetuados pela autoridade fiscal que lavrou o auto de infração.

Sendo assim, por todo o exposto, voto por i) não conhecer do recurso de ofício; ii) negar provimento ao recurso voluntário para considerar insubsistente o pedido de sobrestamento do julgamento deste processo e manter o crédito tributário lançado em sua integralidade, devendo ser considerado no momento da execução o pagamento de R\$ 827.872,23 efetuados após o lançamento, Darf de fl. 663.

Assinado Digitalmente

Alexandre Iabrudi Catunda