



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10835.720015/2014-32  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1201-002.938 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de maio de 2019  
**Matéria** IRPJ E CSLL  
**Recorrente** USINA ALTO ALEGRE - ACUCAR E ALCOOL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2009

**POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO DE TRIBUTOS.**

A análise da postergação deve ser feita individualizada por tributo e fato gerador, devendo os valores do principal pagos após o vencimento legal serem abatidos da exigência, na forma da imputação prevista no artigo 6º, § 5º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

**MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL. APLICAÇÃO SIMULTÂNEA. POSSIBILIDADE.**

É possível, para fatos geradores posteriores à MP 351/2007, que um mesmo lançamento contemple tanto a multa isolada quanto a de ofício, sem que isto represente duplicidade de penalidades para uma mesma conduta.

**CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.**

O decidido quanto ao IRPJ deve ser aplicado à tributação reflexa (CSLL) decorrente dos mesmos fatos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em DAR PARCIAL PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO para : (i) reconhecer a postergação, devendo os valores de IRPJ e CSLL recolhidos sobre as adições confirmadas em diligência e resumidas conforme quadro indicado no voto do relator serem abatidos dos lançamentos mediante a imputação prevista no Art. 6º, § 5º, do Decreto-Lei n. 1.598/1977, por maioria. Vencidos os conselheiros Gisele Barra Bossa, Alexandre Evaristo Pinto e Lizandro Rodrigues de Sousa, que votaram por nova diligência; e (ii) manter a multa isolada sobre as estimativas de IRPJ e CSLL apuradas, por voto de qualidade. Vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (Relator), Gisele Barra Bossa, Alexandre Evaristo Pinto e Bárbara Santos Guedes (Suplente Convocada). Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Allan Marcel Warwar Teixeira.

(assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator.

(assinado digitalmente)

Allan Marcel Warwar Teixeira - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa (presidente), Neudson Cavalcante Albuquerque, Allan Marcel Warwar Teixeira, Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa, Bárbara Guedes (Suplente Convocada), Alexandre Evaristo Pinto e Efigênio de Freitas Júnior.

## **Relatório**

Trata-se de processo administrativo decorrente de Autos de Infração (fls. 350/366) que exigem IRPJ e CSLL, acrescidos de multa de ofício de 75%, juros Selic e multa isolada sobre as estimativas apuradas, referentes ao ano-calendário de 2009, em razão da discordância da fiscalização quanto à exclusão dos custos de plantio de cana-de-açúcar mediante depreciação acelerada.

De acordo com o Relatório de Fiscalização (fls. 334/341):

*A fiscalizada utilizou indevidamente o benefício da depreciação incentivada acelerada rural, previsto no art. 314 do RIR/99, abaixo aduzido, computando-se custos de formação de suas lavouras de cana-de-açúcar (plantio) integralmente, na apuração do lucro real (vide lançamento no LALUR às fls. 270 e 279), no próprio ano de ocorrência (vide Anexo I do Relatório de Fiscalização).*

[...]

*As taxas de "depreciação" normal (exaustão para a fiscalização) aplicadas pela fiscalizada para fins meramente contábeis sobre os gastos com plantio de cana-de-açúcar foram as abaixo indicadas (vide Anexo I do Relatório de Fiscalização):*

| Ano-calendário | Taxa normal adotada na contabilidade | Taxa acelerada empregada indevidamente para fins fiscais |
|----------------|--------------------------------------|--|
| 2004           | 13,42%                               | 100,00%  |
| 2005           | 13,42% e 17,89%                      | 100,00%  |
| 2006           | 17,89% e 20,13%                      | 100,00%  |
| 2007           | 20,13% e 21,47%                      | 100,00%  |
| 2008           | 21,47%                               | 100,00%  |

*Assim, o correto seria a fiscalizada reconhecer, sobre o custo de formação da lavoura de cana-de-açúcar, quotas de exaustão, dedutíveis gradualmente na apuração do resultado operacional da exploração da atividade ao longo dos anos, ao invés de ter adotado a depreciação acelerada rural, deduzindo-se integralmente os custos de formação da lavoura de cana-de-açúcar no ano da aquisição, que implicou na redução indevida do lucro líquido.*

[...]

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 378/417). Alega, em resumo, que faz jus ao direito de se valer da depreciação acelerada, na linha de decisões do CARF que menciona e Pareceres de especialistas que traz aos autos.

Subsidiariamente, aduz que a Autoridade Fiscal desconsiderou que, com a utilização do benefício da depreciação acelerada, houve apenas postergação do recolhimento dos tributos exigidos, o que reduziria o valor dos montantes exigidos.

Aduz, ainda, que a exigência de multa isolada não tem como prevalecer.

Em Sessão de 24 de julho de 2014, a DRJ/RPO julgou a defesa improcedente, por meio de Acórdão (fls. 593/621) que restou assim ementado:

**EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ. CANA-DE-AÇÚCAR. EXAUSTÃO. DEPRECIÇÃO.**

*Os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira estão sujeitos a exaustão e não a depreciação, de modo que não se aplica a depreciação integral prevista no art. 6º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001.*

**POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.**

*Considera-se postergada a parcela de imposto relativa a determinado ano-calendário somente quando efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior, fato que deve ser comprovado e não apenas alegado.*

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.**

*Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.*

*MULTA ISOLADA.*

*A falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo estimada por empresa que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada.*

Cientificada dessa decisão em 31/07/2014 (fl. 625), o contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 628/667). Reitera as alegações de defesa e questiona determinados argumentos da DRJ.

O recurso voluntário foi julgado procedente pelo Acórdão 1201-001.441 (fls. 671/688), do qual transcrevo abaixo a ementa.

*DA INOVAÇÃO INCORRIDA PELA DRJ.*

*Acrescentando um fundamento diverso do Auto de Infração para manter a autuação, é evidente que a DRJ incorreu em inovação, razão pela qual este argumento deve ser desconsiderado por este e. CARF.*

*CANA-DE-AÇÚCAR. DEPRECIÇÃO ACELERADA.*

*Os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, podem ser apropriados integralmente como encargos do período correspondente a sua aquisição.*

*REFLEXOS: CSL*

*Aplica-se à CSL a mesma solução que foi dada ao IRPJ.*

Houve interposição de Recurso Especial (fls. 691/713) pela PGFN, recurso este admitido (fls. 716/719) e provido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão nº 9101-002.799 - fls. 788/822), nos seguintes termos:

### **III. Conclusão.**

*Diante do exposto, voto no sentido de afastar a preliminar de inépcia arguida pela Contribuinte e, no mérito, dar provimento ao recurso especial da PGFN, para restabelecer a autuação fiscal relativa a aplicação da exaustão para os dispêndios da formação de lavoura de cana de açúcar, e determinar o retorno dos autos para a turma a quo apreciar as matérias: (1) postergação do pagamento de tributos e (2) necessidade de afastamento da multa isolada.*

Em cumprimento a essa determinação, essa C. TO houve por bem converter o julgamento em diligência, por meio da Resolução nº 1201-000.519 (fls. 842/849), para que fosse confirmada se houve ou não a aludida postergação do pagamento dos tributos ora exigidos.

O resultado da diligência ensejou o Termo de Informação Fiscal de fls. 1.460/1.468, o qual, apesar de registrar que houve adição do excesso de dedução relativa à depreciação acelerada incentivada nos anos subsequentes ao período autuado, registra que nova auditoria seria aberta em razão de vultosas contas de exclusão no LALUR.

Chamada a se manifestar, o contribuinte teceu as seguintes considerações (fls. 1.474):

Diante do reconhecimento por parte da Autoridade Fiscal da ocorrência de postergação do pagamento dos tributos no presente caso, requer-se que a C. Turma Julgadora reconheça a nulidade do lançamento fiscal, em razão do vício material na quantificação da base de cálculo autuada<sup>2</sup>.

Caso assim não se entenda, o que se admite apenas a título argumentativo, ao menos se deve reconhecer os efeitos da postergação no caso dos autos para que se cancele a exigência dos tributos (principal) com exigência apenas da multa e dos juros de mora.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

### **Da postergação**

A conversão do julgamento do recurso voluntário em diligência foi formulada nos seguintes termos:

*Em face do exposto, voto por converter o presente julgamento em diligência para que a unidade da Receita Federal da circunscrição da recorrente, com base na petição de fls. 835 a 838 e nos documentos a ela anexos, **verifique se o excesso de***

dedução relativa à depreciação acelerada incentivada no ano de 2009 foi efetivamente adicionado à base de cálculo dos tributos em tela nos anos subsequentes, levando-se em conta, ainda, as datas das entregas das DIPJs e ECFs. (Grifei)

E como resultado da diligência, a autoridade responsável assim concluiu:

*Ao se examinar a documentação constante às fls. 835 a 838 e 841, a resposta apresentada ao TDF nº 01 às fls. 863 a 932 e o demonstrativo compilado pela fiscalização às fls. 860 (Anexo II do TDF nº 01), verifica-se que o excesso de dedução relativa à depreciação acelerada incentivada no ano de 2009 foi adicionado à base de cálculo do IRPJ e CSLL dos anos subsequentes.*

[...]

*No entanto, cabe salientar que o contribuinte: a) deixou de demonstrar a composição detalhada das vultosas **contas de exclusão do LALUR/LACS** dos anos de 2013 a 2016 (vide item 7 do TDF nº 01); e b) deixou de apresentar o LALUR ano de 2013. Assim, foi aberto um outro procedimento fiscal (TDPF-diligência nº 0810500-2018-00235-6, de 12/12/2018) para apuração dos efeitos tributários em períodos não decaídos pelo fato do contribuinte: a) ter dado continuidade ao emprego da depreciação acelerada incentivada rural sobre custos de formação da lavoura canavieira; e b) não ter realizado as correções e recolhimentos das diferenças decorrentes da reclassificação de depreciação acelerada incentivada rural dos custos de formação da lavoura canavieira para exaustão nos anos subsequentes a 2009 (vide apuração da exclusão do excesso de despesas com depreciação acelerada incentivada rural dos anos 2009 a 2014 no demonstrativo do Anexo II do TDF nº 01 às fls. 860; vide lançamentos às fls. 994 de despesas às taxas normais de “depreciação” de formação de canavial da conta contábil “41010305 - DEPRECIACAOCANAVIAL” dos anos 2009 a 2012 sendo adicionadas na parte A do Lalur; vide vultosos valores de despesas de depreciação acelerada incentivada rural lançadas na parte B do Lalur nos anos de 2016 e 2017 às fls. 1041 a 1459); e realização de outras verificações.*

Não obstante a tentativa da autoridade fiscal de desvirtuar o objeto da diligência, e daí iniciar outro trabalho de auditoria fiscal, cumpre esclarecer que o presente julgamento deve se ater exclusivamente à ocorrência ou não do instituto da *postergação*.

E conforme expressamente registrou a autoridade fiscal responsável, restou comprovado que o montante glosado em 2009 em razão do excesso de dedução ocasionado pelo equívoco na aplicação da depreciação acelerada foi, sim, adicionado nos anos subsequentes (2010 a 2016).

Não há, porém, menção ou apresentação de nenhum cálculo dos efetivos efeitos dessas adições no IRPJ e CSLL apurados e pagos pelo contribuinte naqueles anos

subsequentes. Esta análise é importante porque se referidas adições eventualmente não geraram tributo a pagar nos anos em que foram feitas, mas tiveram apenas o condão de reduzir prejuízos, não há que se falar em direito de abatimento.

Nesse contexto, e após consultar os arquivos não pagináveis referidos às fls. 841, notadamente as DIPJs e ECFs, verifica-se que, com exceção dos anos-calendário de 2014 e 2015, nos demais anos o Lucro Real apurado supera os valores das mencionadas adições, o que indica que realmente houve a aludida postergação.

A dúvida inicial que se coloca, portanto é: o fato da diligência ter reconhecido que houve adição do excesso da dedução nos anos seguintes e estas adições indicarem que realmente haveria postergação, constitui vício de nulidade material dos Autos de Infração, como advogado pelo contribuinte?

Nesse caso específico, entendo que não há a nulidade invocada, uma vez que a autoridade fiscal responsável pelo lançamento enfrentou a questão da postergação já quando da emissão dos Autos de Infração.

Vale dizer, há motivação específica acerca da não ocorrência do instituto da postergação, e não propriamente uma omissão quanto à análise desse instituto e sua aplicação no caso concreto.

Veja, a propósito, a seguinte passagem do Relatório Fiscal:

*Ao se considerar as cotas dedutíveis de exaustão ao invés das cotas depreciação acelerada rural integral empregados pelo contribuinte na apuração do IR e da CSLL no ano-calendário fiscalizado (2009) e subsequentes (2010 a 2012), verifica-se expressivo aumento no valor da base de cálculo do IR e CSLL (vide Anexo II do Relatório de Fiscalização), por conseguinte aumento no IR e CSLL devidos superiores ao originariamente declarados. Assim, não há que se falar, até o momento, de compensação no período-base fiscalizado de valores pagos a maior nos exercícios seguintes.*

*Verifica-se, desse modo, que o imposto de renda do ano-calendário de 2009, a princípio postergado, não foi objeto de recolhimento em períodos subsequentes, pelo contrário, ao se considerar a base de cálculo do IR e CSLL declarada pelo contribuinte sem o excesso de dedução de depreciação integral, os valores a pagar nos períodos subsequentes são maiores, cabendo a autuação por redução indevida do lucro líquido.*

[...]

Nota-se que o Anexo II referido (fls. 346) contém duas planilhas que simulam que, mesmo desconsiderando as adições posteriores, ainda assim haveria excesso de deduções no LALUR, o que afastaria, no entender da fiscalização, a ocorrência de postergação.

Mais precisamente, a partir de duas taxas de depreciação selecionadas, a fiscalização reverteu as adições pertinentes à depreciação acelerada de 2009 nos anos de 2010 a 2012 (até então os anos posteriores a 2009 já encerrados no momento dos lançamentos) e se manifestou no sentido de que não teria havido pagamento postergado porque a continuidade da infração nos períodos seguintes teria revelado excesso de exclusões que, na verdade, aumentariam os tributos devidos.

Nesse contexto, embora a metodologia desses cálculos seja questionável, ela atesta que, no momento do lançamento, o instituto da postergação foi analisado e não reconhecido, o que a meu ver afasta a nulidade material argüida pelo contribuinte.

Diferentemente seria se a fiscalização nada comentasse ou não motivasse a aplicação ou não dos efeitos da postergação ao caso concreto, hipótese esta que poderia caracterizar omissão passível de nulidade por erro de critério jurídico se a postergação de fato se confirmasse.

Outro fato que chama atenção e que milita em desfavor da nulidade é o de que a metodologia empregada na análise da ocorrência ou não de postergação de pagamento de tributos naquilo que se chama de "infrações continuadas" constitui tema que pode gerar interpretações diferentes, constituindo, caso impugnada pelo contribuinte (como foi o caso), matéria que passa integrar a lide, devendo ser julgada no contexto do contencioso administrativo.

Com efeito, a matriz legal do instituto da postergação tributária está prevista no Decreto-Lei n. 1.598/1977, *in verbis*:

*Art. 6º Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.*

*(...)*

*§ 5º. A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento do imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:*

*a) postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou*

*b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.*

*§ 6º. O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º. (Grifei)*

Embora o texto da norma pareça tratar de compensação, em sentido técnico ela quer dizer que o lançamento de ofício de tributos considerados postergados enseja a

imputação proporcional do pagamento feito em momento posterior ao prazo legal decorrente do regime de escrituração aplicável aos tributos que serão constituídos de ofício.

Para efeitos, então, de postergação oriunda da indevida antecipação de custo ou despesa, é necessário identificar a existência de pagamento, ainda que em mora, sobre a parcela do lucro suprimida e, após isso, confrontá-lo com o tributo que deveria ter sido recolhido em momento anterior, acrescido dos encargos moratórios cabíveis, para daí apurar e formalizar a existência do "saldo em aberto".

E essa análise, segundo penso, deve ser feita isoladamente para cada fato gerador, sob pena de comprometer toda a lógica de apuração do IRPJ e CSLL.

Tal fato, a propósito, não passou despercebido pela Resolução de fls. 842/849, que assim registrou:

*... a autoridade autuante considerou ter havido excesso de dedução relativa à depreciação acelerada incentivada nos anos-calendário 2009 a 2012 e, nesse caso, mesmo que houvesse a adição dos valores indevidamente deduzidos em 2009 na apuração dos anos seguintes, os valores de IRPJ e de CSLL devidos seriam maiores que os efetivamente apurados. Não haveria, pois, a postergação de pagamento.*

*Ocorre que os autos referem-se a lançamentos relativos ao ano-calendário 2009.*

*Não há nenhuma alusão a lançamentos dos períodos subsequentes tendo como motivação o excesso de dedução. Dessa forma, há que se entender que a análise quanto à postergação refere-se somente ao excesso de dedução relativa a esse período.*

Em outras palavras, mesmo em infrações continuadas, a postergação deve ser aferida de forma individual, devendo ser verificada, em cada período de apuração, a parcela do tributo que efetivamente deixou de ser recolhido até o momento da liquidação do julgado.

Feitas essas considerações, entendo que devem ser reconhecidos os efeitos da postergação, devendo os valores de IRPJ e CSLL recolhidos sobre as adições do quadro abaixo (*Adição ref. depreciação*) serem abatidos dos lançamentos mediante a imputação prevista no Art. 6º, § 5º, do Decreto-Lei n. 1.598/1977.

| <b>Depreciação Contábil – Adições – Reversão (Doc. 02 - resumo)</b> |                               |   |                   |
|---|-------------------------------|---|-------------------|
| <b>Ano-calendário</b>   | <b>DIPJ/ECF (Adições)</b>     | <b>Adição ref. depreciação (Integra o valor discriminado na DIPJ/ECF)</b> | <b>Doc. Anexo</b> |
| <b>2010</b>   | R\$ 88.089.430,62 (linha 41)  | <b>R\$ 10.199.923,08</b>  | <b>(03)</b>       |
| <b>2011</b>   | R\$ 107.617.565,22 (linha 41) | <b>R\$ 16.331.027,96</b>  | <b>(04)</b>       |
| <b>2012</b>   | R\$ 118.723.049,13 (linha 45) | <b>R\$ 16.331.053,04</b>  | <b>(05)</b>       |
| <b>2013</b>   | R\$ 138.084.845,46 (linha 47) | <b>R\$ 16.331.082,92</b>  | <b>(06)</b>       |
| <b>2014</b>   | R\$ 237.615.353,79 (linha 92) | <b>R\$ 15.871.497,23</b>  | <b>(07)</b>       |
| <b>2015</b>   | R\$ 631.889.603,02 (linha 92) | <b>R\$ 6.590.846,22</b>   | <b>(08)</b>       |
| <b>2016</b>   | R\$ 186.354.653,04 (linha 50) | <b>R\$ 97,05</b>  | <b>(09)</b>       |
| <b>Total Adicionado</b>   |                               | <b>R\$ 81.655.527,50</b>  | <b>←</b>          |

### **Da multa isolada sobre as estimativas de IRPJ e CSLL apuradas**

A discussão sobre a legitimidade ou não da cobrança cumulativa de multa isolada e multa de ofício não é recente, mas é tema que ainda demanda atenção.

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

Na prática, a Súmula aplica-se indubitavelmente para os fatos compreendidos até 31/12/2006.

Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial que sustenta que, após a nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007 ao art. 44 da Lei nº 9.430/96 (que passou a produzir efeitos a partir de 2007), não haveria mais espaço para interpretação diversa daquela favorável à exigência de multa isolada, mesmo nos casos em que houver sido imposta a multa de ofício pela falta de pagamento anual do IRPJ e da CSLL.

Vejamos, então, o que dispõe o art. 44 da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007:

*“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.*

Da leitura desses dispositivos, verifica-se que a multa do inciso I é aplicável nos casos de totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

A multa prevista no inciso II, porém, é passível de exigência sobre o valor do pagamento mensal de estimativa que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física e 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.

Adotando uma interpretação sistemática, me parece que o mais razoável é não admitir a cumulação das multas, devendo a infração prevista no inciso II ser absorvida quando o caso concreto também se enquadrar na hipótese de multa mais onerosa (inciso I).

Com efeito, aplicar a multa de ofício de 75% sobre o valor apurado de IRPJ, juntamente com o principal, e, ao mesmo tempo, pretender exigir a multa de 50% sobre o IRPJ não antecipado no mesmo período de apuração, representa uma violação à razoabilidade e proporcionalidade.

Vale dizer, a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa (antecipação do tributo devido) não recolhida. Admitir o contrário permite que duas penalidades incidam sobre uma mesma base de cálculo (bis in idem), o que é vedado no sistema jurídico.

Sobre o tema, precisas as colocações do Conselheiro Marcos Takata em voto proferido no Acórdão nº 1103-001-097 (DOU28/11/2014):

*É de cartesiana nitidez, para mim, que a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL efetivamente devidos, cobráveis juntamente com esses, exclui a aplicação da multa de ofício de 50% (multa isolada) sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL mensal por estimativa, do mesmo ano-calendário.*

*Isso, seja por interpretação lógica dos preceitos citados (aliás, para além disso, pode-se dizer que é corolário lógico), seja por interpretação finalística do aet. 44, I e II, da Lei nº 9.430/96.*

*Apenando o continente, desnecessário e incabível apenar o conteúdo. Se já se penaliza o todo, não há sentido em se penalizar também a parte do todo. Noutros termos, é a aplicação do princípio da consunção em matéria penal.*

*Como penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo? Isso seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos – e mesmo finalísticos (teleológicos).” (fls. 1.369).*

Ao analisar essa matéria, destaca-se também a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Sr. Ministro Humberto Martins, da 2ª Turma do STJ (Resp 1.496.354-PR. Dje 24/03/2015):

*Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.*

*Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações a pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.*

*As hipóteses do inciso II, “a” e “b”, em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali decritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.*

*As chamadas “multas isoladas”, portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.*

*Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende reprimir com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.*

Em decisão mais recente, a C. 2ª Turma do STJ ratificou o posicionamento contrário à aludida concomitância, conforme atesta a ementa do seguinte julgado:

*TRIBUTÁRIO. [...]. CUMULAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO E ISOLADA. IMPOSSIBILIDADE.*

[...]

*2. Nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, seria cabível a multa de ofício ou no percentual de 75% (inciso I), ou aumentada de metade (parágrafo 2º), não se cogitando da sua cumulação.” (Resp 1.567.289-RS. Dje 27/05/2016).*

Adotando esses precedentes jurisprudenciais, afasto a aplicação da multa isolada.

### **Conclusão**

Pelo exposto, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO para (i) reconhecer a postergação, devendo os valores de IRPJ e CSLL recolhidos sobre as adições confirmadas em diligência e resumidas no quadro acima serem abatidos dos lançamentos mediante a imputação prevista no Art. 6º, § 5º, do Decreto-Lei n. 1.598/1977; e (ii) exonerar a multa isolada sobre as estimativas de IRPJ e CSLL apuradas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Allan Marcel Warwar Teixeira, redator designado.

A mim coube redigir o voto que representa a divergência parcial vencedora no julgamento deste processo.

Trata a divergência de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício. Alega a Recorrente que não seria cabível a aplicação simultânea das referidas penalidades na autuação fiscal do IRPJ e da CSLL.

Primeiramente, convém historiar a evolução da legislação de regência da matéria.

A Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997, ao tratar da falta ou insuficiência de pagamento da estimativa, em seus arts. 15 e 16, esclareceu que, verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangeria tanto a multa de ofício isolada sobre a estimativa não recolhida como o imposto devido com base no lucro real apurado no encerramento do ano-calendário, acrescido

de multa de ofício e de juros de mora:

*Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.*

*§ 1º. As infrações relativas às regras de determinação do lucro real, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do imposto devido em determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de que trata o 'caput' sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso.*

(...)

*Art. 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:*

*I – a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos;*

*II – o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.*

Em seguida, a Instrução Normativa RFB nº 1.515, de 2014 revogou os arts. 15 e 16 da IN mencionada, porém manteve o entendimento anterior, nos seguintes termos:

*Art. 16. Verificada, durante o próprio ano-calendário, a falta de pagamento do imposto por estimativa, o lançamento de ofício restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.*

*§ 1º. A multa de que trata o caput é de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado.*

*§ 2º. As infrações relativas às regras de determinação do lucro real, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do imposto devido em determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de ofício sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso.*

(...)

*Art. 17. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:*

*I - a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente;*

*II - o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.*

Posteriormente, a MP 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, esclarecendo que a base de cálculo da multa isolada é o pagamento mensal.

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*(...)*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*(...)*

Com a novel redação legal, foi definitivamente esclarecido não haver *bis in idem* com a aplicação simultânea das penalidades que incidem sobre as estimativas mensais não recolhidas e a multa de ofício incidente sobre a insuficiência de recolhimento apurado no ajuste, pois as causas motivadoras das sanções previstas na legislação são distintas, assim como independentes suas bases de cálculo.

A nova redação passou a ser reconhecida como aplicável para fatos geradores ocorridos a partir de sua vigência, sendo afastada a sua vigência para períodos pretéritos.

A não concomitância das multas isolada e de ofício para períodos anteriores à vigência da Lei 11.488/07 foi objeto da Súmula CARF nº 105, confirmando este entendimento para fatos pretéritos.

Contudo, por versar o caso dos autos de infrações cometidas depois da alteração promovida pela MP 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/07, não devem observância à Súmula CARF nº 105. Esta é a conclusão a que chegou a Câmara Superior de Recursos Fiscais no julgamento do processo nº 10166.723037/201212, ocorrido na sessão de 12/12/2016, acórdão nº 9101002.510 - 1ª Turma, de seguinte ementa:

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

*Ano-calendário: 2008, 2009*

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

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

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

Os fundamentos da decisão conforme ementa acima servem igualmente para justificar a não aplicação da Súmula CARF nº 105 no presente caso, pois se trata de fato gerador ocorrido após a edição da MP 351/2007. Assim, devem ser mantidas concomitantemente as multas isolada e de ofício.

Isto posto, voto por negar provimento ao recurso voluntário no tocante ao pedido de afastamento da aplicação conjunta das multas isolada e de ofício.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Allan Marcel Warwar Teixeira