



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10920.721078/2011-02
ACÓRDÃO	1004-000.346 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TRANSVILLE TRANSPORTES E SERVICOS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2007

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INAPLICABILIDADE AO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

A apresentação da impugnação implica na suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do inciso III do artigo 151 do Código Tributário Nacional. Estando suspensa a exigibilidade do crédito tributário até que seja proferida decisão definitiva no bojo do respectivo processo administrativo fiscal, não há o que se falar em desídia pelo transcurso do tempo, vez que o direito não poderia ter sido exercitado. Inteligência da Súmula CARF nº 11.

COMPETÊNCIA DA DELEGACIA DE JULGAMENTO. JURISDIÇÃO NACIONAL.

As Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento possuem jurisdição nacional, podendo qualquer DRJ julgar processos oriundos de qualquer localidade do país, conforme regimento interno da RFB estabelecido pelo Ministro da Fazenda.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

EXCLUSÕES INDEVIDAS DO LUCRO LÍQUIDO. PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS DE REGISTRO CONTÁBIL.

A dedução de perdas no recebimento de créditos exige o cumprimento dos procedimentos específicos de registro contábil previstos no artigo 10 da Lei nº 9.430, de 1996. O LALUR não pode ser utilizado para exclusões que resultem da falta de registro contábil de despesas operacionais. A ausência de contabilização adequada impede a dedutibilidade fiscal das perdas.

EXCLUSÕES INDEVIDAS DO LUCRO LÍQUIDO. ENCARGOS PREVIDENCIÁRIOS INCIDENTES SOBRE VERBAS DECORRENTES DE AÇÃO TRABALHISTA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Os encargos previdenciários incidentes sobre verbas decorrentes de ação trabalhista não podem ser excluídos do lucro líquido quando houver impossibilidade de verificação da exatidão de seu montante por ausência de documentação comprobatória adequada e divergência entre os valores apresentados em diferentes documentos.

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

A partir do ano-calendário 2007, 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, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2007

CSLL. AUTUAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se ao lançamento reflexo o decidido no principal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares arguidas; e (ii) no mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os Conselheiros Jandir José Dalle Lucca (relator) e Luis Henrique Marotti Toselli que votaram por dar provimento parcial ao recurso para cancelar as multas isoladas concomitantes. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão de fls. 959/978, que, por unanimidade de votos, julgou improcedentes as impugnações de fls. 939/946 e 947/954 para manter os créditos tributários lançados de IRPJ e CSLL, acrescidos das multas de ofício (de 75% e isolada) e dos juros de mora respectivos.

2. Para melhor compreensão sobre a matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o Relatório da r. decisão recorrida:

Mediante os Autos de Infração de fls. 893/906 e 914/926, lavrados em 10/06/2011, o sujeito passivo em epígrafe foi intimado a recolher créditos tributários relativos aos tributos abaixo discriminados, já incluídos multas de ofício (de 75% e isolada) e juros moratórios, correspondentes ao ano-calendário de 2007, assim distribuídos:

	em REAIS
Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ).....	100.160,89
Contribuição Social s/ o Lucro Líquido (CSLL).....	53.518,21
Total do Crédito Tributário.....	153.679,10

2. Segundo as peças impositivas e os Termos de Verificação Fiscal (fls. 907/911 e 927/931), os lançamentos em pauta decorreram da prática das seguintes infrações:

(i) redução indevida do lucro real, em virtude da exclusão não autorizada pela legislação do imposto de renda de valores do lucro líquido do exercício, referentes a perdas nº recebimento de créditos;

(ii) redução indevida do lucro real, em virtude da exclusão não autorizada pela legislação do imposto de renda de valores do lucro líquido do exercício, referentes a encargos previdenciários decorrentes de ação trabalhista movida por [...];

(iii) redução indevida da base de cálculo da CSLL, em virtude da exclusão não autorizada pela legislação da CSLL de valores do lucro líquido do exercício, referentes a perdas no recebimento de créditos;

(iv) redução indevida da base de cálculo da CSLL, em virtude da exclusão não autorizada pela legislação da CSLL de valores do lucro líquido do exercício, referentes a encargos previdenciários decorrentes de ação trabalhista movida por [...]; e

(v) falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL atinentes aos meses de fevereiro, março, agosto, outubro e novembro, todos de 2007, acarretando a aplicação da multa isolada de 50% sobre o montante das estimativas não pagas.

3. Nos aludidos Termos de Verificação Fiscal, partes integrantes e indissociáveis dos Autos de Infração, o autor do feito detalha as irregularidades constatadas. No seguimento, transcrevem-se excertos desses relatórios:

“(…)

II - PROCEDIMENTO FISCAL

No exercício regular das funções de Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil, no âmbito da ação fiscal determinada pelo Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) de Diligência nº 09.2.02.00-2010-01256-3, e nos termos dos arts. 904, 905, 910, 911 e 927 do Decreto nº 3.000, de 26/03/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), iniciamos através do Termo de Intimação Fiscal 01 a análise das operações do contribuinte acima identificado. A ciência do referido termo se deu em 13/09/10 por via postal (fls. 06-08).

Neste primeiro termo objetivou-se a obtenção dos elementos necessários à análise do item "Outras Exclusões" relativo a apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

Em 04/10/10 o contribuinte apresentou resposta ao respectivo termo, acompanhada dos elementos solicitados (fls. 09-278).

Através do Termo de Intimação Fiscal 02, em 07/10/10 foram solicitadas informações complementares quanto à ação trabalhista cujo valor integra o item "Outras Exclusões", assim como os arquivos magnéticos relativos à escrituração contábil (fls. 279-281).

A respectiva intimação foi atendida em 28/10/10 e passou-se a análise da escrituração contábil da empresa (fls. 282-341).

Ainda com a finalidade de complementar as informações relativas a ação trabalhista de [...] foi emitido o Termo de Intimação Fiscal 03, cuja resposta foi apresentada em 07/12/10 (fls. 342-574).

Neste último termo também foram solicitados os livros contábeis a fim de confrontá-los com a escrituração em meio magnético apresentada anteriormente.

Após análise preliminar da escrituração contábil foram solicitados esclarecimentos acerca de lançamentos efetuados na conta "prejuízos contábeis", bem como iniciou-se a análise da apuração do PIS e Cofins. Estes itens foram objeto do Termo de Intimação Fiscal 04 (fls. 575-579), atendido em 18/01/11 (fls. 580-654).

Em 21/02/11 foi instaurado procedimento de fiscalização em continuidade a diligência em andamento, conforme Termo de Início do Procedimento Fiscal (fls. 659-661).

Em decorrência dos trabalhos de fiscalização foram apuradas infrações relativas ao IRPJ e CSLL, constantes em um único processo, e também infrações de PIS e Cofins, que originaram processo distinto.

Neste presente termo iremos analisar os fatos relacionados à apuração do IRPJ e CSLL.

A análise se restringiu às exclusões a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme se segue:

1) Perdas no Recebimento de Créditos:

Os valores constantes das planilhas apresentadas pelo contribuinte (fls. 51-126) conferem com aqueles registrados no Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR (fls.

832-835).

A dedução relativa a perdas ocorridas no recebimento de créditos está disciplinada nos artigos 9º a 12 da Lei nº 9.430/96.

Quanto aos valores apurados de perdas, o contribuinte procedeu corretamente (artigo 9º), contudo não cumpriu o disposto no artigo 10º:

(...)

Como pode ser observado, a legislação diz que o contribuinte **pode** deduzir como despesas as perdas no recebimento de créditos, contudo especifica as condições para esta dedução, sendo que entre estas condições está a forma de registro destas perdas. Se o contribuinte pudesse usufruir do benefício da forma que lhe conviesse (registrando contabilmente a seu critério ou apenas excluindo no Lalur), não teria sentido a legislação prever detalhadamente como ele deveria proceder estes registros.

2) Ação Trabalhista [...]

Trata-se de ação trabalhista que foi objeto de acordo conforme folhas 43 a 45, nº mês de julho de 2007. No presente acordo restou acertado o pagamento líquido a [...] valor de R\$ 160.000,00.

O valor foi pago parceladamente durante o ano de 2007 e 2008, sendo que o contribuinte registrou os valores pagos em conta do ativo “Adto Reclamatória” (fls. 322-340), não integrando o resultado. O valor tornou-se efetivamente devido através do acordo celebrado, com definição de seu exato valor. Deste modo, poderia ter sido registrado como despesa pelo contribuinte e sua exclusão via Lalur é possível.

Contudo observa-se que o valor total excluído foi de R\$ 231.007,37, sendo que R\$ 71.007,37 seriam relativos a encargos decorrentes da respectiva ação.

Com base nos elementos apresentados pelo contribuinte, não foi possível verificar a exatidão do valor excluído (fls. 38-50, 350-358). Observamos inclusive que em outubro de 2008 há a juntada dos cálculos relativos às contribuições previdenciárias por parte da União (fls. 46-48), sendo que somente em junho de 2009 o contribuinte apresentou as GFIP relativas ao processo em questão (fls. 359-566).

Em síntese, em 2007 não há valor apurado e devidamente constituído passível de exclusão, portanto recalculamos os valores devidos de IRPJ e CSLL sem a exclusão de R\$71.007,37.

3) Multa Isolada sobre IRPJ e CSLL Estimativa

O contribuinte, tributado pelo lucro real com apuração anual do IRPJ e da CSLL, optou por apurar o Imposto de Renda Mensal por Estimativa nos períodos objeto da fiscalização com base em Balanços de Suspensão ou Redução.

As glosas de exclusões operadas no item 1 e 2 anterior repercutiram na determinação da base de cálculo da estimativa mensal para recolhimento obrigatório do IRPJ e CSLL. Essas exclusões constam do Lalur.

A legislação tributária determina que sobre a diferença ou totalidade de IRPJ ou CSLL que deixar de ser paga pelos contribuintes sujeitos ao pagamento por estimativa, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido no ano-calendário correspondente, seja aplicada a multa isolada de 50%.

Assim dispõem os artigos 43 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e 44 da mesma Lei com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007:

(...)

No “**Demonstrativo Multa Isolada**”, estão demonstradas as glosas efetivadas e as diferenças entre os valores de IRPJ e CSLL declarados e recolhidos pela fiscalizada e os valores devidos apurados pela fiscalização, bem como os respectivos valores das Multas Isoladas.

Observamos que a cobrança das Multas Isoladas ocorrem em conjunto com a infração do item 1 e 2 anterior, através dos Autos de Infração de IRPJ e CSLL lavrados e formalizados neste processo.

Na apuração dos valores devidos, tanto das multas isoladas quanto dos tributos devidos no ajuste anual, foram considerados os prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL.

4) Ajustes no Lalur:

Fica o contribuinte intimado através do presente termo a proceder às seguintes retificações e ajustes:

1 - Elaborar a parte B dos Livros Lalur dos anos subseqüentes a 2007, considerando as compensações de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL efetuadas no presente auto de infração:

2007 Compensação de Prejuízo Fiscal: R\$ 96.815,85

2007 Compensação de Base Negativa de CSLL: R\$ 96.815,85

(...)” [Os negritos são do original.]

4. Intimada dos lançamentos do IRPJ e da CSLL no dia **21/06/2011** (ARs de fls. 934/935), a contribuinte, por intermédio de seu representante legal, protocolizou em **20/07/2011** (fls. 939 e 947) as impugnações de fls. 939/946 e 947/954, cujos argumentos são abaixo reproduzidos em seus excertos principais:

“(…)

II - DAS PRELIMINARES

5. Com base nos fundamentos que a seguir serão detalhados, comprovará a **REQUERENTE**, que os supostos débitos não são devidos e sequer tem base para serem exigidos, mas independente das considerações "de meritis" requer, em sede preliminar, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, haja vista as determinações do Código Tributário Nacional, quando no inciso III de seu artigo 151, assim assevera:

(…)

6. Com base no retro exposto requer, portanto preliminarmente, que seja **declarada a suspensão da exigibilidade do crédito tributário** em tela, até o deslinde do presente processo, em grau que não admita mais recursos, e bem assim, tal cobrança não seja transformada em dívida ativa e também não seja encaminhada para execução judicial.

III - DOS FUNDAMENTOS

7. O referido Termo de Verificação Fiscal que apontou as supostas infrações fiscais, constantes do Auto de Infração ora combatido, não observa a legalidade dos procedimentos adotados, relativamente às Exclusões do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, conforme passa a seguir a detalhar a **REQUERENTE**.

8. O Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR foi instituído pelo Decreto nº 1.598 de 1.977, em obediência à previsão constante no § 2º do art. 177 da Lei das S/A (Lei nº 6.404/1.976), que dispõe:

(…)

9. Destarte, para que as empresas possam controlar e registrar os fatos patrimoniais que interferem na apuração da CSLL, em conformidade com a legislação tributária, sem, contudo desobedecer às definições relativas à Contabilidade Societária foi necessária a criação do Livro de Apuração do

Lucro Real - LALUR, conforme dispõe o art. 8º do Decreto 1.598/1.977, que assim assevera:

(...)

10. As mesmas disposições sobre o Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, retro transcritas do Decreto 1.598/77, são também acolhidas pelo Regulamento do Imposto de Renda de 1.999 - Decreto 3.000/99 que assim determina em seu artigo 262:

(...)

11. O mesmo Regulamento do Imposto de Renda de 1.999 - Decreto 3.000/99 esclarece como se efetiva a determinação do Lucro Real, ou seja. Lucro Tributável e no que tange as exclusões, objeto do combatido Auto de Infração, quando assim determina em seu artigo 250:

(...)

12. Conforme se depreende do acima exposto, a existência de despesa dedutível, desde que incorrida, mas não computada na determinação do lucro líquido nº período a que compete, poderá sê-lo, através do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, para que a referida apuração cumpra a determinação do próprio Regulamento do Imposto de Renda, que deve ser pelo Regime de Competência.

13. O Parecer Normativo CST nº 58, de 1.977, descreve que a obrigação de pagamento para despesas operacionais, tem seu advento na relação jurídica que lhe deu causa, destarte estão presentes todos os elementos que lhe confirmam como inafastável da respectiva relação jurídica, ou seja, tornam-na exigível.

14. Assim considerando, as despesas incorridas são aquelas advindas da aplicação bens ou serviços consumidos nas transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, em relação às quais já tenha nascido a obrigação correspondente, ainda que o respectivo pagamento venha a ocorrer em período subsequente.

15. A falta de reconhecimento através do registro contábil da despesa dedutível nº respectivo período em que foi incorrida, não pode torna-la indedutível, ou seja, a referida despesa não perde sua natureza, mas sim, através do adequado e legal procedimento, é levada ao período competente em que foi incorrida através do registro no LALUR, tendo seu registro contábil efetivado em período diverso, conforme já visto acima, tal prática é plenamente possível e amparada legalmente.

16. Esgotada esta parte, vamos a avaliação estanque de cada item relatado no Termo de Verificação Fiscal, que no dizer da D. Auditora Fiscal, resta bastante para embasar o combatido Auto de Infração, os quais vejamos:

a. **1)Perdas no Recebimento de Créditos:** Neste item primeiro considera-se o que a D. Auditora Fiscal afirma, antes de citar a base legal pertinente:

A dedução relativa a perdas ocorridas no recebimento de créditos está disciplinada nos artigos 9º a 12 da Lei nº 9.430/96.

Quanto aos valores apurados de perdas, o contribuinte procedeu corretamente (artigo 9º), contudo não cumpriu o disposto no artigo 10º: (Grifamos).

b. A partir de então apresenta os textos legais, conforme folhas 2 e 3 do Termo de Verificação Fiscal, descrevendo os artigos 9º. e 10 da Lei 9.430/96, sendo desnecessário transcreve-los mais uma vez no presente.

c. Com base na legislação descrita pela D. Auditora Fiscal, quer a mesma descaracterizar a despesa - **que também no seu dizer, foi apurada corretamente** - como dedutível, ou seja, não passível de dedução a título de

Imposto de Renda e Contribuição Social, apenas porque não houve contabilizada em mesmo período em que foi excluída do lucro tributável através do LALUR, ora a mesma foi excluída através do LALUR, justamente por não ter sido contabilizada no período competente e neste aspecto quer a D. Auditora Fiscal, fazer prevalecer a forma sobre a essência, o que se faz inaceitável.

d. Observa-se no dizer da D. Auditora Fiscal, mas também no que prevê o texto legal, conforme segue (fls 2) do Termo de Verificação Fiscal:

"Art. 9º. As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, na determinação do lucro real, observado o disposto neste artigo." (Grifamos).

e. Há uma faculdade declinada à pessoa jurídica, de poder ao seu arbítrio usufruir do benefício - como bem descreve a D. Auditora Fiscal (fls 3) do Termo de Verificação Fiscal - saliente-se que na fruição de tal benefício deve-se observar o que está disposto neste mesmo artigo 9º da Lei 9.430/96.

f. Destarte, se o contribuinte não tem o **dever**, mas sim ele **pode** usufruir do benefício, e se é um **benefício**, não uma **obrigação**, e ainda, se tal deve ser efetivado com **observância ao artigo 9º. da Lei 9.430/96**, assim foi procedido pela **REQUERENTE**, e data venia ao seu entendimento, não pode a D. Auditora Fiscal, querer alterar ou distorcer o que determina o texto legal, e neste diapasão a REQUERENTE, tem seu direito a dedutibilidade da referida despesa garantido, não podendo ser prejudicada, pela falta e/ou excesso nº tratamento contábil, de um benefício tributário facultado pela legislação pertinente.

g. De tudo quanto descrito até então se depreende que a negativa de utilização desta despesa como dedutível conforme conclui a D. Auditora Fiscal, não deve prosperar.

h. **2) Ação Trabalhista [...]**: Neste item a D. Auditora Fiscal, ao avaliar os valores pertinentes a referida Reclamatória Trabalhista, reconhece como despesa dedutível o valor relativo as verbas líquidas pagas ao trabalhador, mas não quer reconhecer os encargos respectivos, inerentes e devidos sobre o valor das verbas trabalhistas acordadas no respectivo processo.

i. No dizer da D. Auditora Fiscal (fls 3) do Termo de Verificação Fiscal:

*"O valor tornou-se efetivamente devido através do acordo celebrado, com definição de seu exato valor. Deste modo, poderia ter sido registrado como despesa pelo contribuinte e sua exclusão via Lalur é possível.", e mais adiante "Observamos inclusive que em outubro de 2008 há a juntada dos **cálculos relativos às contribuições previdenciárias por parte da União** (fls. 46-48), sendo que somente em junho de 2009 o contribuinte apresentou as GFIP relativas ao processo em questão (fls. 356-566)."*

j. Depreende-se do descrito que a própria autoridade fiscal concorda com a possibilidade da dedutibilidade da despesa relativa aos encargos previdenciários, mas que, no seu entender, por uma questão temporal não quer admitir a referida despesa como dedutível ao seu competente período.

k. A exigência dos encargos previdenciários, concernentes a sentenças e acordos advindos da justiça trabalhista, está estabelecida no artigo 43 da Lei 8.212 de 1.991, que determina a efetiva incidência da contribuição previdenciária, sendo que tal é devida e deve ser liquidada de imediato, conforme a seguir:

Art. 43. Nas ações trabalhistas de que resultar o pagamento de direitos sujeitos à incidência de contribuição previdenciária, o juiz, sob pena de responsabilidade, determinará o imediato recolhimento das importâncias devidas à Seguridade Social. (Redação dada pela Lei nº 8.620. de 5.1.93)

Parágrafo único. Nas sentenças judiciais ou nos acordos homologados em que não figurarem, discriminadamente, as parcelas legais relativas à contribuição previdenciária, esta incidirá sobre o valor total apurado em liquidação de sentença ou sobre o valor do acordo homologado. (Parágrafo acrescentado pela Lei n° 8.620. de 5.1.93).

(Grifamos)

- l. O referido artigo determina, portanto, a responsabilidade, ex officio do juiz em determinar o valor da contribuição previdenciária, e mais, o citado parágrafo único, embora revogado tacitamente pela Lei 11.941/2.009, mas à época da ocorrência dos fatos em tela, vigente, determina a incidência e a base de cálculo da referida contribuição.
 - m. Do recolhimento imediato determinado pelo artigo 43 retro citado, depreende-se que as contribuições são devidas, relativamente aos valores das verbas trabalhistas determinadas através da sentença judicial, em suas respectivas competências, ou sobre o valor do acordo celebrado entre as partes e homologado judicialmente, na data do referido acordo.
 - n. Considerando o que acima se afirma o reconhecimento das contribuições para a situação in comento, somente poderia se dar na competência da homologação do acordo celebrado entre as partes, pois foi nesta data que se definiu o valor devido e por via de consequência a base de cálculo da respectiva contribuição.
 - o. Ora a informação posterior da juntada dos cálculos por parte da União, não retira a competência a que a contribuição foi atribuída, ou seja, a morosidade do trâmite processual não pode ser causa de descumprimento de preceito legal, muito menos a retificação da GFIP e por fim o efetivo recolhimento, até porque tal está ocorrendo com os devidos acréscimos legais, visto a inclusão dos referidos débitos no parcelamento da Lei 11.941/2.009, atualmente em fase de consolidação.
 - p. Por tudo quanto descrito, e já devidamente comprovado nos autos do procedimento de fiscalização, não há como atribuir competência diferente daquela que foi atribuída aos valores relativos aos encargos previdenciários da reclamatória trabalhista citada, nem anterior - mesmo que as verbas trabalhistas cujo valor definido em acordo se referia a períodos anteriores - muito menos posterior, sob pena de prejuízo ao contribuinte.
 - q. Destarte, também para este item, não há que se falar em glosa das exclusões, sendo que também neste, a glosa imposta pela D. Auditora Fiscal não deve prosperar.
 - r. **3) Multa Isolada sobre IRPJ e CSLL Estimativa:** A descaracterização desta multa **deve ser efetiva**, visto que, tal houve aplicada conforme o entendimento da D. Auditora Fiscal, que quer glosar as exclusões devida e legalmente aplicadas ao LALUR, assim, por seus próprios elementos - garantias legais das exclusões - se descaracteriza a exigência da referida multa.
 - s. Em vista do acima descrito e dos fundamentos dos itens que discutem especificamente cada valor indevidamente glosado neste feito fiscal, não há que se falar em multa, nem tampouco em ajustes a serem realizados no Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR.
17. Depreende-se de tudo quanto acima que a atitude mais acertada desta autoridade fiscal julgadora é encerrar o presente feito fiscal conforme a seguir se requer.

IV - DO REQUERIMENTO:

Diante do exposto e por tudo quanto foi descrito, embasado pelos elementos documentais já apensados aos autos do Mandado de Procedimento Fiscal e também legalmente fundamentado, requer:

- a. Seja acolhida como resposta pertinente e tempestiva ao referido Auto de Infração, a presente IMPUGNAÇÃO;
- b. Seja considerado o que arguiu preliminarmente, sendo efetiva a suspensão de exigibilidade do suposto crédito tributário, em vista do presente procedimento administrativo;
- c. No mérito seja declarada indevida a suposta obrigação tributária em tela, pelos elementos e fundamentos legais apresentados, bem assim pelos elementos documentais apensados aos autos do Mandado de Procedimento Fiscal;
- d. Por fim, seja encerrado o feito fiscal correspondente, e declarado o mesmo como indevido, in extenso.” (Os destaques são do original.)

3.A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém (PA) proferiu decisão assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPUGNAÇÃO.

A impugnação, tempestivamente apresentada, suspende a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, III, do CTN.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2007

EXCLUSÕES INDEVIDAS DO LUCRO LÍQUIDO. PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. FALTA DE REGISTRO CONTÁBIL.

Não pode ser utilizado o Lalur para nele serem consignadas exclusões que possam resultar da falta de registro, na escrituração comercial, de custos ou despesas operacionais. O referido livro deve ser utilizado apenas para os valores que não devam ser controlados na contabilidade. O descumprimento da determinação de registrar contabilmente as perdas nº recebimento de créditos implica a impossibilidade legal de deduzi-las como despesas na apuração da base de cálculo do imposto.

EXCLUSÕES INDEVIDAS DO LUCRO LÍQUIDO. ENCARGOS PREVIDENCIÁRIOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Os encargos previdenciários não poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício, na determinação do lucro real, quando não houver comprovação de recolhimento e possibilidade de verificar a exatidão de seu montante.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. MATERIALIDADES DISTINTAS.

A partir do advento da Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos nº tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2007

EXCLUSÕES INDEVIDAS DO LUCRO LÍQUIDO. PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. FALTA DE REGISTRO CONTÁBIL.

Não pode ser utilizado o Lalur para nele serem consignadas exclusões que possam resultar da falta de registro, na escrituração comercial, de custos ou despesas operacionais. O referido livro deve ser utilizado apenas para os valores que não devam ser controlados na contabilidade. O descumprimento da determinação de registrar contabilmente as perdas nº recebimento de créditos implica a impossibilidade legal de deduzi-las como despesas na apuração da base de cálculo da CSLL.

EXCLUSÕES INDEVIDAS DO LUCRO LÍQUIDO. ENCARGOS PREVIDENCIÁRIOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Os encargos previdenciários não poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício, na determinação da base de cálculo da CSLL, quando não houver comprovação de recolhimento e possibilidade de verificar a exatidão de seu montante.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. MATERIALIDADES DISTINTAS.

A partir do advento da Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos nº tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4. Inconformada, a Recorrente interpôs o Recurso Voluntário de fls. 986/997, com base nos tópicos assim resumidos:

- **Preliminarmente:**
 - **Prescrição intercorrente:** Sustenta a incidência da prescrição intercorrente com base no §1º do artigo 1º da Lei 9.873, de 1999, que estabelece prescrição em procedimentos administrativos paralisados por mais de três anos. O processo administrativo, iniciado em 24.04.2013, permaneceu parado aguardando decisão por cinco anos, sendo julgado apenas em 27.12.2018.
 - **Incompetência da Delegacia de Julgamento:** Alega incompetência absoluta da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém (PA) para julgar o processo. Fundamenta-se no artigo 75, inciso IV do Código Civil, que estabelece como domicílio da pessoa jurídica o local onde funcionam suas diretorias e administrações, e no artigo 94 do CPC, que determina competência do foro do domicílio do réu.

A Recorrente tem sede em Joinville, Santa Catarina, logo a competência seria da 9ª Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil, estabelecida em Florianópolis. O argumento invoca o artigo 59 do Decreto 70.235, de 1972, que considera nulos os atos praticados por autoridade incompetente, citando precedente do CARF que anula processos a partir da decisão de primeira instância por incompetência.

- **Afronta aos princípios da busca da verdade material e da objetividade:** Sustenta que o auditor fiscal violou o princípio da busca da verdade material ao não cumprir as diligências necessárias para apuração real dos valores, baseando-se apenas em indícios e presunções. Cita doutrina de Paulo de Barros Carvalho sobre o ônus da prova em matéria fiscal, destacando que cabe ao fisco provar de forma concludente a ocorrência do evento na conformidade da hipótese normativa.
- **Mérito:**
 - **Perda no recebimento de créditos:** Contesta a descaracterização da despesa como dedutível, argumentando que observou corretamente o artigo 9º da Lei 9.430, de 1996. Sustenta que a despesa não foi contabilizada no mesmo período justamente por não ter sido contabilizada no período competente, existindo faculdade legal para a pessoa jurídica utilizar créditos de caráter duvidoso como despesa, desde que observados os requisitos legais.
 - **Encargos previdenciários da ação trabalhista:** Quanto aos encargos previdenciários decorrentes da ação trabalhista, invoca o artigo 43 da Lei 8.212, de 1991, que determina a incidência da contribuição previdenciária sobre valores de sentenças trabalhistas. Argumenta que o reconhecimento das contribuições somente poderia ocorrer na competência da homologação do acordo, quando se definiu o valor devido e a base de cálculo.
 - **Multa isolada sobre IRPJ e CSLL estimativa:** Defende seja *“afastada a multa, multa isolada sobre IRPJ e CSLL estimativa conforme Súmula nº 105 do CARF”*.

5.É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator.

6.O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

PRELIMINARES

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE

7.A Recorrente suscita a ocorrência de prescrição intercorrente com fundamento no § 1º do artigo 1º da Lei nº 9.873, de 1999, que estabelece a prescrição em procedimentos administrativos paralisados por mais de três anos pendentes de julgamento ou despachos.

8. Aponta que o processo administrativo foi encaminhado para julgamento em Ribeirão Preto em 24.04.2013, permanecendo sem movimentação até dezembro de 2016, quando seguiu para gestão de processos. A decisão somente foi proferida em 27.09.2018, caracterizando paralisação por cinco anos.

9. Com base nos ensinamentos da Professora Elody Nassar, relata quatro requisitos para configuração da prescrição intercorrente: início do procedimento administrativo pela citação válida do indiciado, paralisação do feito por mais de três anos, inocorrência de ato inequívoco que importe apuração do fato, e ausência de julgamento ou despacho.

10. Enfatiza que devem ser considerados os casos de interrupção elencados no artigo 2º da Lei 9.873, de 1999, que não faz ressalva entre prescrição normal ou intercorrente quando determina sua interrupção.

11. Esclarece que mero impulsionamento ou encaminhamento físico do processo entre setores não possui o condão de interromper a prescrição intercorrente, pois não configura ato inequívoco que importe apuração do fato infracional. Esta posição encontra amparo na jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que estabelece distinção clara entre atos meramente procedimentais e atos substantivos de apuração.

12. Lê-se no referido artigo 1º, § 1º, da Lei nº 9.873, de 1999:

Art. 1º. Prescreve em cinco anos a ação punitiva da Administração Pública Federal, direta e indireta, no exercício do poder de polícia, objetivando apurar infração à legislação em vigor, contados da data da prática do ato ou, no caso de infração permanente ou continuada, do dia em que tiver cessado.

§ 1º. Incide a prescrição no procedimento administrativo paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho, cujos autos serão arquivados de ofício ou mediante requerimento da parte interessada, sem prejuízo da apuração da responsabilidade funcional decorrente da paralisação, se for o caso.

(...)

13. Bem se vê, pois, que o texto normativo em questão **não** se refere à prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo fiscal. A Lei nº 9.873, de 1999, trata da prescrição para o exercício de ação punitiva pela Administração Pública Federal, que não se confunde com o exercício do direito de lançar e cobrar tributos. Seu artigo 5º, inclusive, é categórico ao estatuir que *“O disposto nesta Lei não se aplica às infrações de natureza funcional e aos processos e procedimentos de natureza tributária”*. De mais a mais, o processo administrativo fiscal recebe tratamento específico pelo Decreto nº 70.235, de 1972, que, igualmente, não prevê a aplicação do instituto da prescrição intercorrente.

14. Mister anotar que a apresentação da impugnação implica na suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do inciso III do artigo 151 do Código Tributário Nacional.

15.Segundo ensina Nelson Neri Junior¹, *“a prescrição é causa extintiva do direito ou da pretensão de direito material pela desídia de seu titular, que deixou transcorrer o tempo sem exercitar seu direito”*.

16.Por via de consequência, estando suspensa a exigibilidade do crédito tributário até que seja proferida decisão definitiva no bojo do respectivo processo administrativo fiscal, não há o que se falar em desídia pelo transcurso do tempo, vez que o direito não poderia ter sido exercitado.

17.O tema, aliás, não comporta mais discussão, *ex vi* da Súmula CARF nº 11, assim enunciada:

Súmula CARF nº 11

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

18.Dessarte, não há nada a prover em relação à prescrição intercorrente.

INCOMPETÊNCIA DA DELEGACIA DE JULGAMENTO

19.A Recorrente alega a incompetência absoluta da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém (PA) para processar e julgar os autos de infração. Baseia-se no artigo 75, inciso IV, do Código Civil de 2002, que define o domicílio da pessoa jurídica como o lugar onde funcionam as respectivas diretorias e administrações. A empresa recorrente está estabelecida e domiciliada na Avenida Almirante Jaceguay, 1.834, Bairro Costa e Silva, em Joinville, Estado de Santa Catarina, conforme consta em seu contrato social.

20.Socorre-se ainda do artigo 94 do Código de Processo Civil, que estabelece como regra geral a competência do foro do domicílio do réu para ações fundadas em direito pessoal ou real sobre bens móveis. Em complemento, cita o artigo 25, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, que atribui competência em primeira instância às Delegacias da Receita Federal de Julgamento para processos de exigência de tributos federais.

21.Com base na estrutura organizacional da Receita Federal, entende que a competência para julgar processos administrativos fiscais do seu interesse seria da 9ª Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil, estabelecida em Florianópolis, Santa Catarina, e não da Delegacia de Belém (PA) que proferiu a decisão impugnada. Enfatiza que a competência territorial é estabelecida no momento da autuação e não pode ser alterada posteriormente, mesmo em caso de mudança de domicílio do contribuinte.

22.Com esteio no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, requer seja “declarado nulo o acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém (PA), eis que comprovado a incompetência para realizar o julgamento do presente processo”.

¹ Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. Código Civil Comentado. 4ª edição. Editora Revista dos Tribunais, 2006, p. 190.

23. Em relação ao tema em esboço, adoto os sólidos fundamentos do voto condutor proferido pelo Conselheiro Wilsom de Moraes Filho no Acórdão nº 2001-007.553, consoante os seguintes excertos:

(...)

O Decreto nº 7.696, de 6 de março de 2012, em seu artigo 5º, atribui ao Ministro da Fazenda a competência para “editar regimento interno para detalhar as unidades administrativas integrantes da Estrutura Regimental do órgão”

Em sua origem, com a edição da Lei n.º 8.748, de 1993, foram criadas dezoito Delegacias da Receita Federal de Julgamento, e tinham elas competência territorialmente delimitada em determinadas cidades pertencentes as várias regiões do Brasil.

Porém, essa delimitação territorial inicial não foi uma restrição legal, pelo contrário, foi um ato do Ministro da Fazenda no uso de suas atribuições, conferidas pelo art. 4º da indigita Lei Lei n.º 8.748/93:

Art. 4º O Ministro da Fazenda expedirá as instruções necessárias à aplicação do disposto nesta lei, inclusive à adequação dos regimentos internos dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Ato este que foi posteriormente modificado no uso pelo Ministro da Fazenda de suas mesmas prerrogativas, mais especificamente pelo art. 1º, § 1º da Portaria MF n.º 416, de 21/11/2000:

§ 1º Para fins do disposto neste artigo cada DRJ julgará os processos relativos aos contribuintes jurisdicionados pelas unidades da SRF indicadas no Anexo a esta Portaria, observada a matéria em julgamento

Por este ato, a competência das DRJs passou a ser mista: parte territorial, parte por matéria. Por outras palavras, a competência das DRJ era na verdade Nacional e assim os julgamentos referentes a algumas matérias podem ser deslocados para outras DRJ em face de outros critérios, independentemente da jurisdição, justamente para tornar mais célere e eficaz o atendimento das demandas de julgamento a partir de prioridades estabelecidas de forma centralizada.

Alinhado com a conclusão acima, o Ministro da Fazenda no uso de suas prerrogativas vem editando e modificando, sucessivamente, o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), mas sempre atribuindo às DRJ uma “jurisdição nacional”. Confira-se, a título ilustrativo, PORTARIA MF Nº 203, DE 14 DE MAIO DE 2012

Art. 233. Às Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento DRJ, com **jurisdição nacional**, compete conhecer e julgar em primeira instância, após instaurado o litígio, especificamente, impugnações e manifestações de inconformidade em processos administrativos fiscais:

(...) (Destacou-se).

Ainda na mesma esteira, mais recentemente, mas ainda antes do julgamento da DRJ-Fortaleza, no contexto da agilização propiciada pelos processos eletrônicos a RFB editou Portaria atribuindo critérios outros para distribuição de processos às DRJs independentemente da sua territorialidade:

PORTARIA RFB N 1006, DE 24 DE JULHO DE 2013 Art. 2º Compete à Coordenação-Geral de Contencioso Administrativo e Judicial (Cocaj)

identificar os processos a serem distribuídos às DRJ, de acordo com:

I - as prioridades estabelecidas na legislação;

II - a competência por matéria; e

III –a capacidade de julgamento de cada DRJ.

Ou seja, definitivamente as DRJ não tem mais competência territorial relacionada apenas a sua localização. A competência territorial das DRJ é nacional, conforme a Portaria do Ministro da Fazenda que estabelece o Regimento da RFB.

Assim, qualquer DRJ pode julgar processo oriundo de qualquer lugar do País, sem prejuízo algum ao direito de ampla defesa e contraditório, que será exercidos por meios dos recursos.

24. Desse modo, considerando-se a competência nacional das DRJs, deve ser rejeitada a preliminar de incompetência.

MÉRITO

PERDA NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS

25. Segundo notícia o TVF de fls. 907/911 e 927/931, a fiscalização reconheceu expressamente que o contribuinte "procedeu corretamente" quanto aos valores apurados de perdas, em conformidade com o artigo 9º da Lei nº 9.430, de 1996. Portanto, não houve questionamento em relação ao mérito ou à adequação dos valores às hipóteses legais de dedutibilidade. A glosa baseou-se unicamente no descumprimento da forma específica de registro contábil estabelecida no artigo 10 da referida lei, que determina que os registros contábeis das perdas devem ser efetuados "*a débito de conta de resultado e a crédito*" de conta específica do ativo (para créditos até R\$ 5.000,00) ou de "*conta redutora do crédito*" (nas demais hipóteses). Confira-se:

1) Perdas no Recebimento de Créditos:

Os valores constantes das planilhas apresentadas pelo contribuinte (fls. 51-126) conferem com aqueles registrados no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR (fls. 832-835).

A dedução relativa a perdas ocorridas no recebimento de créditos está disciplinada nos artigos 9º a 12 da Lei nº 9.430/96.

Quanto aos valores apurados de perdas, o contribuinte procedeu corretamente (artigo 9º), contudo não cumpriu o disposto no artigo 10º:

[...]

Como pode ser observado, a legislação diz que o contribuinte **pode** deduzir como despesas as perdas no recebimento de créditos, contudo especifica as condições para esta dedução, sendo que entre estas condições está a forma de registro destas perdas. Se o contribuinte pudesse usufruir do benefício da forma que lhe conviesse (registrando contabilmente a seu critério ou apenas excluindo no Lalur), não teria sentido a legislação prever detalhadamente como ele deveria proceder estes registros.

(original sem destaque)

26. O fundamento técnico apresentado pela fiscalização reside na interpretação de que o cumprimento das formalidades de registro não constitui mera questão procedimental, mas sim condição essencial para o gozo do benefício fiscal.

27. Apreciando o tema, a decisão recorrida houve por bem prestigiar a autuação fiscal, nos seguintes termos:

9. De acordo com a autoridade fiscal, a contribuinte pode deduzir como despesas as perdas no recebimento de créditos, desde que obedeça as condições para tal, entre as

quais está a forma de registro dessas perdas. Afirma que se a autuada pudesse usufruir do benefício da forma que lhe conviesse (registrando contabilmente a seu critério ou apenas excluindo no Lalur), não teria sentido a legislação prever detalhadamente como se deve efetuar esses registros.

10. Por seu turno, a defesa discorda do entendimento do Fisco, alegando que tem direito a deduzir as referidas perdas. Diz que estas não podem ser descaracterizadas apenas porque não foram contabilizadas no mesmo período em que excluídas do lucro tributável por meio do Lalur. Sustenta que fazer prevalecer a forma sobre a essência significa prejudicá-la pela falta e/ou excesso no tratamento contábil de um benefício tributário facultado pela legislação pertinente.

11. Em síntese, esse é o contorno da controvérsia no tocante à primeira infração descrita nos Autos de Infração.

12. A respeito da matéria, o vigente Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999), estabelece:

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

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

(...)

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

(...)

Art. 262. No LALUR, a pessoa jurídica deverá (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 8º, inciso I):

I - lançar os ajustes do lucro líquido do período de apuração;

II - transcrever a demonstração do lucro real;

III - manter os registros de controle de prejuízos fiscais a compensar em períodos de apuração subseqüentes, do lucro inflacionário a realizar, da depreciação acelerada incentivada, da exaustão mineral, com base na receita bruta, bem como dos demais valores que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos de apuração futuros e não constem da escrituração comercial;

IV - manter os registros de controle dos valores excedentes a serem utilizados no cálculo das deduções nos períodos de apuração subseqüentes, dos dispêndios com programa de alimentação ao trabalhador, vale-transporte e outros previstos neste Decreto.

Art.

263.....

(...)

Subseção VIII

Perdas no Recebimento de Créditos

Dedução

Art. 340. As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, observado o disposto neste artigo (Lei nº 9.430, de 1996, art. 9º).

§ 1º Poderão ser registrados como perda os créditos (Lei nº 9.430, de 1996, art. 9º, § 1º):

I - em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, em sentença emanada do Poder Judiciário;

II - sem garantia, de valor:

- a) até cinco mil reais, por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;
- b) acima de cinco mil reais, até trinta mil reais, por operação, vencidos há mais de um ano, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, porém, mantida a cobrança administrativa;
- c) superior a trinta mil reais, vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento;
- (...)

Registro Contábil das Perdas

Art. 341. Os registros contábeis das perdas admitidas nesta Subseção serão efetuados a débito de conta de resultado e a crédito (Lei nº 9.430, de 1996, art. 10):

I - da conta que registra o crédito de que trata o § 1º, inciso II, alínea "a", do artigo anterior;

II - de conta redutora do crédito, nas demais hipóteses.

(...)

§ 4º Os valores registrados na conta redutora do crédito, referida no inciso II deste artigo, poderão ser baixados definitivamente em contrapartida à conta que registre o crédito, a partir do período de apuração em que se completar cinco anos do vencimento do crédito sem que o mesmo tenha sido liquidado pelo devedor (Lei nº 9.430, de 1996, art. 10, § 4º). [Grifou-se.]

13. O Parecer Normativo CST nº 96, de 31 de outubro de 1978, em sua ementa, dispõe que "os valores que podem ser excluídos do lucro líquido do exercício, na determinação do lucro real, referidos na letra "a" do § 3º do art. 6º do Decreto-lei nº 1598/77, são aqueles que, em virtude de natureza exclusivamente fiscal, não reúnem requisitos para poderem ser registrados na escrituração comercial".

13.1. Na conclusão, esse ato normativo alerta que não poderá ser utilizado o Lalur para nele serem consignadas exclusões que possam resultar da falta de registro, na escrituração comercial, de custos ou despesas operacionais, ou, ainda, as que tenham por objetivo complementar valor da mesma natureza insuficientemente registrado. O referido livro deve ser utilizado apenas para os valores que não devam ser controlados na escrituração comercial, como bem salienta o Parecer Normativo CST nº 11, de 6 de março de 1979.

14. De outra parte, o mencionado art. 341 do RIR/1999 determina expressamente que os registros contábeis das perdas no recebimento de créditos serão efetuados a débito de conta de resultado e a crédito: (i) da conta que registra o crédito de que trata o § 1º, inciso II, alínea "a", do art. 340; (ii) de conta redutora do crédito, nas demais hipóteses.

15. Quanto à CSLL, a Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, prescreve:

"Art. 3º Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e, no que couberem, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL.

(...)

Subseção III

Das Perdas no Recebimento de Créditos

Da dedutibilidade

Art. 46. As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do resultado ajustado, observado o disposto neste artigo.

§ 1º Poderão ser registrados como perda os créditos:

I - em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, em sentença emanada do Poder Judiciário;

II - sem garantia, de valor:

a) até R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

b) acima de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) até R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), por operação, vencidos há mais de um ano, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, porém mantida a cobrança administrativa;

c) superior a R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

(...)

DOS REGISTROS CONTÁBEIS DAS PERDAS

Art. 48. Os registros contábeis das perdas admitidas nesta Subseção serão efetuados a débito de conta de resultado e a crédito:

I - da conta que registra os créditos sem garantia, de valor até R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), por operação, vencidos há mais de seis meses;

II - de conta redutora do crédito, nas demais hipóteses.

(...)

§ 4º Os valores registrados na conta redutora do crédito referida no inciso II deste artigo poderão ser baixados definitivamente em contrapartida à conta que registre o crédito, a partir do período de apuração em que se completarem cinco anos do vencimento do crédito sem que este tenha sido liquidado pelo devedor.” (Grifou-se.)

16. Portanto, o descumprimento dessa determinação de registro na escrituração comercial das perdas no recebimento de créditos implica a impossibilidade legal de o sujeito passivo deduzi-las como despesas na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, donde devem ser mantidas as respectivas exigências fiscais.

28.A Recorrente contesta a glosa, sustentando o cumprimento integral dos requisitos legais estabelecidos para e referida exclusão.

29.Aduz que sua conduta atendeu ao disposto no artigo 9º da Lei 9.430, de 1996, que permite a dedução como despesas das perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica. Enfatiza que observou rigorosamente os dispositivos legais aplicáveis, especialmente os requisitos estabelecidos nos incisos e alíneas do § 1º do indigitado dispositivo legal, que estabelecem diferentes critérios conforme o valor e as características dos créditos.

30.Esclarece que “a despesa não foi contabilizada no mesmo período justamente por não ter sido contabilizada no período competente” originalmente, o que não configura irregularidade diante da natureza específica deste tipo de operação. Ressalta que existe faculdade expressa declinada à pessoa jurídica de utilizar créditos de caráter duvidoso como despesa, desde que observados os parâmetros estabelecidos no artigo 9º da Lei 9.430, de 1996, prerrogativa legal que exerceu corretamente, conforme documentação apresentada nas fls. 51 a 126.

31.Destaca que a própria autoridade fiscal reconheceu que a perda no recebimento do crédito foi apurada corretamente, constatação que, no seu entender, corrobora a legalidade dos procedimentos por ela adotados.

32. Pois bem, a análise da questão relativa às perdas no recebimento de créditos deve partir do arcabouço normativo estabelecido pela Lei nº 9.430, de 1996, especialmente em seus artigos 9º a 12, que disciplinam de forma minuciosa tanto os requisitos substantivos quanto os procedimentais para que tais perdas possam ser consideradas dedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

33. O artigo 9º estabelece que as perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, “observado o disposto neste artigo”.

34. O ponto central da controvérsia reside na exigência contida no artigo 10, que estabelece de forma imperativa a metodologia específica para contabilização das perdas. A norma determina que os lançamentos contábeis devem seguir critérios distintos conforme a natureza do crédito: para valores desguarnecidos até cinco mil reais, com inadimplência superior a seis meses, o reconhecimento da perda deve impactar diretamente a conta de resultado mediante débito, com correspondente baixa direta do crédito no ativo. Para as demais situações abrangidas pela legislação, o procedimento exige o reconhecimento da despesa no resultado conjugado com a constituição de conta retificadora do ativo, preservando-se o registro original do crédito até sua baixa definitiva conforme os prazos estabelecidos na norma.

35. A legislação tributária estabelece distinção clara entre as hipóteses em que é permitida a utilização do Livro de Apuração do Lucro Real para efetuar exclusões e aquelas em que tal procedimento é vedado. O RIR/99, no inciso I de seu artigo 250, especifica que na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido apenas “os valores cuja dedução seja autorizada por este Decreto e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração”.

36. O reconhecimento fiscal de perdas no recebimento de créditos não pode ser processado através de ajustes no Livro de Apuração do Lucro Real. Esta limitação decorre da finalidade específica desse instrumento de controle fiscal, que se destina exclusivamente ao registro de ajustes de natureza tributária que não encontram correspondência na escrituração mercantil. A natureza operacional das perdas em créditos exige seu processamento direto na contabilidade societária, integrando o resultado do exercício através dos mecanismos estabelecidos na legislação específica.

37. O Parecer Normativo CST nº 96, de 1978, estabeleceu com clareza que “os valores que podem ser excluídos do lucro líquido do exercício, na determinação do lucro real (...) são aqueles que, em virtude de natureza exclusivamente fiscal, não reúnem requisitos para poderem ser registrados na escrituração comercial”. Em sua conclusão, alerta expressamente que “não poderá ser utilizado o livro de apuração do lucro real para nele serem consignadas exclusões que possam resultar da falta de registro, na escrituração comercial, de custos ou despesas operacionais”.

38.O sistema normativo estabelecido pela Lei nº 9.430, de 1996, não comporta interpretação que permita o descumprimento de qualquer de seus requisitos. A exigência de registro contábil específico não constitui mero formalismo burocrático, mas sim elemento essencial para que se possa verificar a efetiva ocorrência da perda e sua adequada mensuração.

39.O argumento de que haveria faculdade na forma de utilização do benefício fiscal encontra óbice intransponível nos princípios fundamentais do direito tributário. A legalidade tributária, consagrada no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, exige que todos os aspectos da regra de tributação sejam previamente definidos em lei.

40.A tipicidade tributária, por sua vez, demanda que os fatos jurídicos tributários sejam descritos de forma exaustiva e precisa pela norma. Quando a lei estabelece requisitos específicos para a dedutibilidade de perdas no recebimento de créditos, incluindo a forma de registro contábil, não está criando alternativas opcionais, mas sim delineando de forma vinculante os únicos caminhos juridicamente válidos para o reconhecimento fiscal dessas perdas.

41.As perdas decorrentes da impossibilidade de recebimento de créditos constituem consequência inerente ao desenvolvimento da atividade empresarial, caracterizando-se como componentes naturais do resultado operacional. Esta qualificação jurídica determina sua necessária integração ao sistema de apuração contábil através do reconhecimento direto no resultado do período, influenciando automaticamente a determinação do lucro líquido. O sistema tributário nacional fundamenta-se na utilização do resultado contábil como base para a apuração dos tributos sobre a renda, razão pela qual o reconhecimento fiscal de despesas operacionais pressupõe sua adequada escrituração mercantil. A tentativa de reconhecimento tributário de perdas sem a correspondente contabilização configura rompimento com a sistemática legal estabelecida para integração entre a contabilidade societária e a fiscal.

42.O reconhecimento de perdas sem o devido registro contábil equivaleria à criação de modalidade de dedução fiscal não prevista expressamente na legislação. Tal procedimento violaria frontalmente o princípio da legalidade tributária e criaria precedente temerário de flexibilização dos requisitos legais claramente estabelecidos.

43.A sistemática fixada pela Lei nº 9.430, de 1996, representa opção legislativa consciente e deliberada no sentido de condicionar a dedutibilidade das perdas ao cumprimento de requisitos específicos, incluindo os de natureza contábil. Essa opção legislativa não pode ser contornada por meio de interpretações que, sob o pretexto de privilegiar a substância sobre a forma, acabam por esvaziar completamente o conteúdo normativo da lei.

44.As exigências procedimentais estabelecidas pela legislação transcendem aspectos meramente formais, constituindo instrumentos fundamentais para o exercício adequado da fiscalização tributária e para a garantia da transparência nas operações empresariais. O sistema normativo considera múltiplos fatores na determinação da dedutibilidade das perdas, incluindo a situação jurídica do devedor, as características específicas da obrigação, os aspectos temporais da inadimplência e os procedimentos contábeis adotados para seu reconhecimento. Esta abordagem

multifacetada permite à administração tributária verificar não apenas a materialidade da perda, mas também a correção de sua quantificação, o cumprimento dos prazos estabelecidos na norma e a observância dos procedimentos de cobrança necessários para sua caracterização legal.

45.O adequado registro contábil permite à administração tributária verificar, além da própria ocorrência da perda, também sua mensuração correta, o atendimento aos critérios temporais estabelecidos em lei e a observância dos procedimentos de cobrança exigidos. Sem esse registro, torna-se praticamente impossível exercer o controle fiscal adequado sobre a legitimidade das deduções pleiteadas.

46.A justificativa apresentada para a ausência de contabilização contemporânea da perda revela inconsistência lógica que fragiliza a sustentação da tese defensiva. A alegação de que o registro contábil não foi efetuado no período adequado por não ter sido originalmente contabilizado naquele momento constitui raciocínio circular que não esclarece as razões substantivas para o descumprimento dos procedimentos legais. Caso a perda tenha efetivamente se materializado no exercício objeto da exclusão fiscal, os dispositivos normativos exigiam seu reconhecimento contábil simultâneo, independentemente de eventuais omissões em períodos anteriores. A legislação não estabelece exceções ou procedimentos alternativos para situações de regularização de omissões contábeis pretéritas no contexto das perdas em recebimento de créditos.

47.A Lei nº 9.430, de 1996, não criou opções alternativas para o reconhecimento das perdas, mas sim um conjunto integrado de requisitos que devem ser atendidos. Ainda que a dedução de perdas no recebimento de créditos possa ter caráter facultativo **em relação ao momento de sua efetivação**, admitindo-se que seja efetuada em período posterior àquele em que cumpridos os requisitos legais², devem ser atendidas as condições no momento da dedução.

48.Destarte, embora se admita a dedução de perdas em período posterior ao da ocorrência do fato gerador quando demonstrada a inexistência de prejuízo ao fisco, tal orientação não se aplica aos casos em que há descumprimento dos requisitos de registro contábil estabelecidos em lei.

49.Conclui-se, portanto, que a exclusão de perdas no recebimento de créditos mediante utilização do LALUR, sem o correspondente registro contábil nos termos do artigo 10 da Lei nº 9.430, de 1996, constitui procedimento incompatível com o ordenamento jurídico vigente. A manutenção da glosa das exclusões efetuadas encontra fundamento sólido não apenas na literalidade da norma legal, mas também na preservação da coerência do sistema tributário nacional e na garantia de que as deduções fiscais sejam fruídas apenas nas hipóteses e condições expressamente previstas pela legislação. O descumprimento dos requisitos de registro contábil não pode ser justificado por alegações de natureza meramente formal ou pela invocação genérica

² V. Acórdão nº 9101-006.985, cuja ementa traz o seguinte excerto: “*PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. DEDUÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PRAZO. Comprovada a observância dos requisitos legais de dedutibilidade, não há vedação legal para que as perdas no recebimento de crédito sejam aproveitadas porque a lei não estabelece prazo máximo para esse procedimento.*”

de princípios interpretativos, quando a própria lei estabelece de forma clara e objetiva os procedimentos que devem ser observados para o reconhecimento fiscal das perdas no recebimento de créditos.

ENCARGOS PREVIDENCIÁRIOS DA AÇÃO TRABALHISTA

50.O TVF de fls. 907/911 e 927/931 indica que a fiscalização glosou especificamente o valor de R\$ 71.007,37, correspondente aos encargos decorrentes de ação trabalhista, mantendo apenas o valor principal de R\$ 160.000,00 como passível de exclusão, com base nos seguintes fundamentos:

2) Ação Trabalhista Sebastião Valentim da Silva:

Trata-se de ação trabalhista que foi objeto de acordo conforme folhas 43 a 45, no mês de julho de 2007. No presente acordo restou acertado o pagamento líquido a Sebastião Valentim da Silva do valor de R\$ 160.000,00.

O valor foi pago parceladamente durante o ano de 2007 e 2008, sendo que o contribuinte registrou os valores pagos em conta do ativo “Adto Reclamatória” (fls. 322-340), não integrando o resultado. O valor tornou-se efetivamente devido através do acordo celebrado, com definição de seu exato valor. Deste modo, poderia ter sido registrado como despesa pelo contribuinte e sua exclusão via Lalur é possível.

Contudo observa-se que o valor total excluído foi de R\$ 231.007,37, sendo que R\$ 71.007,37 seriam relativos a encargos decorrentes da respectiva ação.

Com base nos elementos apresentados pelo contribuinte, não foi possível verificar a exatidão do valor excluído (fls. 38-50, 350-358). Observamos inclusive que em outubro de 2008 há a juntada dos cálculos relativos às contribuições previdenciárias por parte da União (fls. 46-48), sendo que somente em junho de 2009 o contribuinte apresentou as GFIP relativas ao processo em questão (fls. 359-566).

Em síntese, em 2007 não há valor apurado e devidamente constituído passível de exclusão, portanto recalculamos os valores devidos de IRPJ e CSLL sem a exclusão de R\$ 71.007,37.

51.A decisão de piso assim enfrentou a questão:

17. Nos Autos de Infração e nos Termos de Verificação Fiscal informa-se que a contribuinte excluiu indevidamente do lucro líquido do exercício, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o valor de R\$ 71.007,37, a título de encargos previdenciários decorrentes da ação trabalhista movida por [...].

17.1. De acordo com o autor do feito, do montante de R\$ 231.007,37 lançados no Lalur em 2007 (fl. 835), foram acatados R\$ 160.000,00, referentes à verba líquida paga à reclamante (fls. 327/332), e glosados R\$ 71.007,37, em razão da impossibilidade de verificar a exatidão desta exclusão. Esclarece ainda que em 2008 houve a juntada pela União dos cálculos relativos às contribuições previdenciárias (fls. 46/48) e que somente em 2009 a autuada apresentou as GFIP devidas (fls. 359/566).

18. Em sua contestação, a pessoa jurídica pleiteia a exclusão dos encargos previdenciários concernentes à reclamatória trabalhista. Argumenta que a juntada em 2008 dos cálculos das contribuições previdenciárias não implica lhes atribuir outro período de competência, como entendeu o Fisco.

18.1. Ou seja, a morosidade do trâmite processual, argui, não poderia ser causa de descumprimento de preceito legal, muito menos a retificação das GFIP e por fim o efetivo recolhimento, até porque tal está ocorrendo, segundo informa, com os devidos

acréscimos legais, visto a inclusão dos referidos débitos no parcelamento da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

19. Diante do quadro fático delineado, resta definir se, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, os encargos previdenciários decorrentes da ação trabalhista, no valor de R\$ 71.007,37, foram, de fato, excluídos indevidamente do lucro líquido do exercício pela contribuinte, como afirma a autoridade tributária.

20. Em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 02 (fls. 279/280), a pessoa jurídica informa (fls. 282/284) que o valor de **R\$ 71.007,37** é representativo de encargos previdenciários, que ainda não teriam sido pagos em razão da opção pelo parcelamento advindo da Lei nº 11.941, de 2009, cujos débitos estariam aguardando consolidação, argumento que repisa na impugnação.

21. Já nos autos da ação trabalhista movida por [...], este juntou petição em que apresenta os cálculos das verbas devidas pela reclamada (fls. 350/358), documento esse trazido pela atuada. Compulsando-o, observa-se que o valor de R\$ 71.007,37 corresponde à soma das parcelas abaixo discriminadas:

	em R\$
INSS - reclamante.....	16.939,25
IMPOSTO DE RENDA.....	11.720,00
INSS - reclamada.....	42.348,12
TOTAL.....	71.007,37

21.1. Logo, tomando-se por base a petição em apreço, é forçoso concluir que as parcelas de R\$ 16.939,25 e R\$ 11.720,00 **não** poderiam ser excluídas pela defendente, uma vez que são devidas pelo reclamante, motivo porque restaria a título de encargos previdenciários apenas o valor de **R\$ 42.348,12**, correspondente à parcela INSS - reclamada.

22. Por sua vez, em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 01 (fls. 06/07), a contribuinte apresentou (fls. 46/48) os cálculos efetuados pela União (Seguridade Social), relativos às contribuições previdenciárias decorrentes da aludida ação trabalhista, cujo valor original do INSS apurado somou **R\$ 7.953,74**. Ressalte-se, todavia, que os anexos contendo a apuração desse débito deixaram de ser juntados.

23. No caso vertente, constata-se que o valor dos encargos previdenciários (R\$ 71.007,37, R\$ 42.348,12 ou R\$ 7.953,74) varia ao sabor da fonte documental escolhida. Dessa forma, assiste razão ao Fisco quando informa que não foi possível verificar a exatidão do valor excluído pela empresa a esse título.

24. Como o sujeito passivo também não apresentou, embora intimado para tanto (fls. 279/280), os comprovantes de recolhimento das parcelas que compõem o montante de R\$ 71.007,37, alegadamente atinente a contribuições previdenciárias, não há como acolher a exclusão desse valor na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, mantendo-se, portanto, as exigências fiscais correspondentes.

52.A Recorrente contesta a glosa dos encargos previdenciários decorrentes da ação trabalhista, sustentando que o reconhecimento e recolhimento das contribuições foram realizados na competência correta estabelecida pela legislação previdenciária. Baseia-se no artigo 43 da Lei 8.212, de 1991, que determina a efetiva incidência da contribuição previdenciária sobre direitos sujeitos a tal tributação em ações trabalhistas. O dispositivo estabelece que o juiz deve determinar o imediato recolhimento das importâncias devidas à Seguridade Social, sob pena de responsabilidade. O parágrafo único, vigente à época dos fatos, determinava que nas sentenças judiciais ou acordos homologados onde não figurassem discriminadamente as parcelas legais relativas às contribuições sociais, estas incidiriam sobre o valor total apurado em liquidação de sentença ou sobre o valor do acordo homologado.

53.Sustenta que o reconhecimento das contribuições previdenciárias somente poderia ocorrer na competência da homologação do acordo celebrado entre as partes, momento em que se definiu efetivamente o valor devido e, por consequência, a base de cálculo da contribuição. Apoiar-se no princípio de que a obrigação tributária surge apenas quando se configura o fato gerador, que no caso específico ocorreu com a homologação judicial do acordo trabalhista.

54.Destaca que a eventual morosidade do trâmite processual não pode constituir causa de descumprimento de preceito legal nem justificar a atribuição de competência temporal diversa daquela estabelecida por lei. Esclarece que, embora a União tenha apresentado posteriormente os cálculos das contribuições, tal circunstância não retira a competência originariamente atribuída pela legislação, nem altera o momento em que a obrigação tributária foi constituída.

55.Conclui afirmando que não há fundamento legal para atribuir competência temporal diferente daquela estabelecida pela legislação previdenciária para os valores relativos aos encargos da reclamatória trabalhista. Entende que cumpriu adequadamente suas obrigações ao reconhecer e recolher as contribuições na competência da homologação do acordo, que se referia a períodos anteriores, evitando prejuízo ao contribuinte decorrente de interpretação fiscal contrária aos ditames legais expressos.

56.Como se observa, a Recorrente tergiversa em relação ao tema, restringindo-se a alegar, em resumo, que a dedução dos encargos previdenciários se lastreou no artigo 43 da Lei 8.212, de 1991, de modo que o reconhecimento ocorreu na competência correta. Entretanto, os motivos apresentados pela fiscalização e bem ponderados pela decisão recorrida são de outra natureza, compreendendo abordagem eminentemente probatória.

57.De fato, o cerne da questão não reside na discussão sobre a competência temporal da incidência dos encargos previdenciários, como pretende fazer crer o contribuinte, mas sim na impossibilidade de verificação da exatidão e efetiva existência dos valores alegadamente devidos.

58.A legislação tributária estabelece critérios rigorosos para que determinada despesa possa ser considerada dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL. O artigo 299 do RIR/99, com fundamento no artigo 47 da Lei 4.506, de 1964, determina que são operacionais (dedutíveis) as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, desde que usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades empresariais.

59.A análise detida dos elementos probatórios produzidos nos autos revela a existência de divergências substanciais quanto ao montante efetivamente devido a título de encargos previdenciários. A documentação acostada evidencia três valores distintos para os mesmos encargos: R\$ 71.007,37 (valor deduzido), R\$ 42.348,12 (considerando apenas a parcela efetivamente devida pela reclamada, excluindo-se os valores de responsabilidade do empregado, fls. 358) e R\$ 7.953,74 (segundo os cálculos efetuados pela União, fls. 48). O exame da

documentação apresentada pelo contribuinte revela lacunas probatórias significativas que impedem a adequada verificação dos encargos alegados. A ausência de comprovantes de recolhimento das parcelas que compõem o montante de R\$ 71.007,37, mesmo após intimação específica da fiscalização, configura descumprimento do ônus probatório que incumbe ao sujeito passivo.

60. Essa disparidade não configura mero erro material ou divergência interpretativa, mas salienta a ausência de elementos probatórios suficientes para atestar a correção do valor excluído. A simples alegação de que os encargos foram apurados com base no artigo 43 da Lei 8.212, de 1991, não supre a necessidade de demonstração clara e inequívoca do *quantum* devido.

61. O ordenamento jurídico tributário consagra o princípio da certeza como requisito essencial para a constituição de obrigações tributárias. Por analogia, este princípio se estende à dedutibilidade de despesas, exigindo que o contribuinte demonstre com precisão a existência e o montante das despesas que pretende deduzir. A incerteza quanto ao valor real dos encargos previdenciários compromete irremediavelmente a pretensão dedutiva.

62. A alegação de que os débitos previdenciários foram incluídos em parcelamento previsto na Lei nº 11.941, de 2009, não supre a necessidade de comprovação documental adequada. O parcelamento de débitos previdenciários pressupõe a prévia constituição e quantificação desses débitos, o que deveria ter sido demonstrado através de documentação específica, como GFIP retificadoras ou notificações emitidas pela Previdência Social, entre outros meios de prova.

VERDADE MATERIAL

63. O princípio da verdade material, que orienta os procedimentos administrativos fiscais, impõe à Administração Tributária o dever de buscar a efetiva ocorrência dos fatos geradores e a correta apuração das bases de cálculo dos tributos. Este princípio autoriza e, mais que isso, determina que sejam glosadas despesas cuja existência ou montante não possam ser adequadamente verificados, ou que não cumpram com os requisitos legais necessários para sua dedução.

64. No caso em exame, a aplicação deste princípio conduziu à correta conclusão de que as deduções com perdas de créditos e com os encargos previdenciários alegados pelo contribuinte não podem ser admitidas pelas razões anteriormente expendidas. A manutenção de tais valores na base de cálculo do IRPJ e da CSLL preserva a integridade do sistema tributário e assegura a adequada apuração dos tributos devidos.

65. Os argumentos apresentados pela Recorrente não possuem força persuasiva suficiente para afastar as glosas aplicadas pela fiscalização. Por conseguinte, deve ser mantida integralmente a exigência fiscal correspondente, preservando-se a adequada apuração da base tributável e a observância dos princípios que regem a tributação da renda das pessoas jurídicas.

MULTA ISOLADA SOBRE IRPJ E CSLL ESTIMATIVA

66.Solicita a Recorrente “a inaplicabilidade da Multa isolada sobre IRPJ e CSLL estimativa conforme súmula nº 105 do CARF”.

67.Em relação ao tema em espeque, razão assiste à Recorrente, merecendo ser reformada a decisão *a quo*, nos exatos termos dos fundamentos constantes do voto que proferi no Acórdão 9101-007.069, que adoto como razões de decidir, a saber:

(...)

39.O Recurso fazendário versa sobre a possibilidade de concomitância da multa isolada com a multa de ofício.

40.Nessa perspectiva, a súplica deduzida pela Recorrente esbarra no comando da Súmula CARF nº 105, assim enunciada:

Súmula CARF nº 105

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

41.Ainda que os eventos objeto da acusação infracional tenham ocorrido no ano-calendário de 2011, não é despiciendo ressaltar que a alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.488, de 2007, não teve o condão de modificar as premissas ensejadoras da referida súmula. Sobre tal aspecto, alinho-me aos fundamentos do Acórdão nº 9101-005.080, assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007

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

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

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

O instituto da *consunção* (ou da *absorção*) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

42.Do voto vencedor, também redigito pelo Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella extraem-se os seguintes fundamentos:

(...)

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

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

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

(...)

Ao passo que as estimativas representam um simples *adiantamento* de tributo que tem seu *fato gerador* ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa *antecipação* mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%.

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

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular *dano* ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o *princípio da absorção* ou da *consunção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra¹.

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

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

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

(...)

43. Deveras, o princípio da consunção, também chamado de princípio da absorção, muito embora também tenha por pressuposto a existência de várias condutas, caberá onde estas sejam interligadas e mantenham relação de continência lógica, onde determinada infração (fim) somente pode ser cometida mediante a prática de outra infração instrumental (meio). Ou seja, diante de um ou mais ilícitos penais denominados consuntos, que funcionam apenas como fase de preparação ou de execução de outro,

chamado consuntivo, sendo todos intimamente dependentes, interligados ou inerentes, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito principal.

68. Esse é exatamente o caso dos autos, onde a infração relativa à falta de recolhimento das estimativas foi absorvida pelas infrações que culminaram nos lançamentos de IRRJ e CSLL, na sua apuração definitiva. Conseqüentemente, merece ser expurgada do lançamento a duplicidade sancionatória.

CONCLUSÃO

69. Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, rejeito as preliminares arguidas e, no mérito, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para cancelar as multas isoladas concomitantes.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca

VOTO VENCEDOR

Conselheira Edeli Pereira Bessa, redatora designada

O I. Relator restou vencido em seu posicionamento favorável ao provimento parcial do recurso voluntário. A maioria qualificada do Colegiado compreendeu que deveria ser negado provimento integralmente ao recurso voluntário sob o entendimento de que não há impedimento à aplicação das multas isoladas simultaneamente com a multa de ofício a partir de 2007, como claramente exposto no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.962, de lavra da ex-Conselheira Adriana Gomes Rêgo, cujas razões são aqui adotadas também para afastar as objeções à aplicação da penalidade depois do encerramento do exercício e à pretensão de aplicação do princípio da consunção:

Dito isso, tem-se que 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. [...]

Há aqueles que alegam que as alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base imponible ao tributo devido no ajuste anual. Nesse sentido invocam 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 9101-002.251:

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.

Daí 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, excepcionou 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 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)

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 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 subsequente³.

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

³ Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei nº 9.430, de 1996.

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 2009⁴

[...]

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 2012⁵

[...]

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; 920-201.833, de 25/10/2011.

[...]

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

[...]

⁴ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 112, em 27 de novembro de 2009.

⁵ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 19, em 27 de novembro de 2012.

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 Nº18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2013⁶

[...]

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 2014⁷

[...]

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.

[...]

⁶ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 71, de 27 de novembro de 2013.

⁷ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 12, de 25 de novembro de 2014.

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 sumulares⁸ à parcela do litígio já pacificada.

⁸ Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e alterado pela Portaria MF nº 586, de 2010:

[...]

Anexo II

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.

[...]

Art. 18. Aos presidentes de Câmara incumbe, ainda:

[...]

XXI - negar, de ofício ou por proposta do relator, seguimento ao recurso que contrarie enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, em vigor, quando não houver outra matéria objeto do recurso;

[...]

Art. 53. A sessão de julgamento será pública, salvo decisão justificada da turma para exame de matéria sigilosa, facultada a presença das partes ou de seus procuradores.

[...]

§ 4º Serão julgados em sessões não presenciais os recursos em processos de valor inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) ou, independentemente do valor, forem objeto de súmula ou resolução do CARF ou de decisões do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça na sistemática dos artigos 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil.

[...]

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 2º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância.

[...]

Acórdão nº 9101-001.203:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001

Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA.

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

Acórdão nº 9101-001.238:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2001

[...]

MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.

Acórdão nº 9101-001.307:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

[...]

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

Acórdão nº 1402-001.217:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2003

[...]

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO.

INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base).

[...]

Acórdão nº 1102-000.748:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa:

[...]

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

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

[...]

Acórdão nº 1803-001.263:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2002

[...]

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano.

Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

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

Digo isso porque esses precedentes têm sido utilizados para se tentar aplicar outra tese no sentido de afastar a multa, qual seja a do princípio da consunção. Ora se o princípio da consunção fosse fundamento suficiente para inexigibilidade

concomitante das multas em debate, o enunciado seria genérico, sem qualquer referência ao fundamento legal dos lançamentos alcançados. A citação expressa do texto legal presta-se a firmar esta circunstância como razão de decidir relevante extraída dos paradigmas, cuja presença é essencial para aplicação das conseqüências do entendimento sumulado.

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 normativo-constitucional 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 694278RJ, 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.”

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 Relator Ministro Humberto Martins Segunda Turma DJ 17.08.2006 p. 341)

Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

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

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo.

Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado "sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição".

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de "pagamento de tributo", dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos⁹ 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

⁹ Lei nº 10.426, de 2002: Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

II - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

III - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo; e (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

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.

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 Vitta¹⁰:

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

¹⁰ http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2644

–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 prevísse “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, conseqüentemente, 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 menor¹¹. 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 desconsiderado, 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

¹¹ Lei nº 9.430, de 1996, art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

exigências formalizadas ainda que com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996.

Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 1302-001.753:

A multa isolada teve em conta falta de recolhimento de estimativa de CSLL no valor de R\$ 94.130,67, ao passo que a multa de ofício foi aplicada sobre a CSLL apurada no ajuste anual no valor de R\$ 31.595,78. Discute-se, no caso, a aplicação da Súmula CARF nº 105 de seguinte teor: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

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

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

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

[...]

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

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

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

Considerando que, no presente caso, as infrações foram apuradas de forma independente estimativa não recolhida em razão de seu parcelamento parcial e ajuste anual não recolhido em razão da compensação de bases negativas acima do limite legal e assim resultaram em distintas bases para aplicação das penalidades, é válido concluir que não há concomitância em relação à multa isolada aplicada sobre a parcela de R\$ 62.534,89 (= R\$ 94.130,67 R\$ 31.595,78), correspondente à estimativa de CSLL em dezembro/2002 que excede a falta de recolhimento apurada no ajuste anual.

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

[...]

O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso.

Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.

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

Abaixo, segue a discriminação dos valores:

Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79

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

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

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

[...]

A observância do entendimento sumulado, portanto, pressupõe a identificação dos requisitos expressos no enunciado e a análise das circunstâncias do caso concreto, a fim de conferir eficácia à súmula, mas não aplica-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 antes referido, no presente processo a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais 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 assim e diante do todo o exposto, não só não há falar na aplicação ao caso da Súmula CARF nº 105, como não se pode cogitar da impossibilidade de lançamento da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas após o encerramento do ano-calendário.

Como se viu, a multa de 50% prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 e calculada sobre o pagamento mensal de antecipação de IRPJ e CSLL que deixe de ser efetuado penaliza o descumprimento do dever de antecipar o recolhimento de tais tributos e independe do resultado apurado ao final do ano-calendário e da eventual aplicação de multa de ofício.

Nessa condição, a multa isolada é devida ainda que se apure prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, conforme estabelece a alínea "b" do referido inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo que não haveria sentido em comando nesse sentido caso não se pudesse aplicar a multa após o encerramento do ano-calendário, eis que antes de encerrado o ano sequer pode se determinar se houve ou não prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

No mesmo sentido do entendimento aqui manifestado citam-se os seguintes acórdãos desta 1ª Turma da CSRF: 9101-002.414 (de 17/08/2016), 9101-002.438 (de 20/09/2016) e 9101-002.510 (de 12/12/2016).

É de se negar, portanto, provimento ao recurso da Contribuinte, mantendo-se o lançamento de multa isolada por falta de recolhimento das estimativas.

Especificamente acerca do princípio da consunção, vale o acréscimo das razões de decidir adotadas pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto e expostas, dentre outros, no voto condutor do Acórdão nº 9101-006.056¹²:

A alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 buscou adequar o dispositivo face à jurisprudência então dominante no CARF, mais precisamente a firmada em torno do entendimento do então Conselheiro e Presidente de Câmara José Clóvis Alves, o qual atacava a redação do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430/96 ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição...*"), e divisava *bis in idem*, entendendo que a "mesma" multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo (Acórdão CSRF 01-05503 - 101-134520).

Na nova redação do citado artigo, o *caput* não mais faz referência à diferença de tributo ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes*

¹² Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

multas...”), sendo tal expressão utilizada somente no inciso I, que trata da multa de 75% aplicada sobre a diferença de tributo lançado de ofício. A multa isolada ora é tratada em dispositivo específico (inciso II), que estabelece percentual distinto do da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%). Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

Em voto que a meu ver bem reflete a tese aqui exposta, o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

[...]

Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de

suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.”

Desse modo, após o advento da MP nº 351/2007, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal conclusão decorre da constatação de se tratarem de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos diferenciadas. A legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

Em complemento, e em especial em relação à suposta aplicação do princípio da consunção, transcrevo o entendimento firmado pelo Conselheiro Leonardo de Andrade Couto em seus votos sobre o tema em debate:

“Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *CONSUNTOS*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *CONSUNTIVO*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, *O SUJEITO ATIVO SÓ DEVERÁ SER RESPONSABILIZADO PELO ILÍCITO MAIS GRAVE*.¹³.

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe *CRIME PROGRESSIVO* quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico),

¹³ RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>> Acesso em: 6 dez. 2010.

necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *MINUS* em direção a um *PLUS*.¹⁴ (destaques acrescidos).

Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.”

Nestes termos, ainda que as infrações cometidas repercutam na apuração da estimativa mensal e do ajuste anual, diferentes são as condutas punidas: o dever de antecipar e o dever de recolher o tributo devido ao final do ano-calendário. As alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, por sua vez, não excetuaram a aplicação simultânea das penalidades, justamente porque diferentes são as condutas reprimidas, o mesmo se verificando na Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997, replicado atualmente na Instrução Normativa RFB nº 1700, de 2017, que em seu art. 52 prevê a imposição, apenas, da multa isolada durante o ano-calendário, enquanto não ocorrido o fato gerador que somente se completará ao seu final, restando a possibilidade de aplicação concomitante com a multa de ofício, depois do encerramento do ano-calendário, reconhecida expressamente em seu art. 53. Veja-se:

Art. 52. Verificada, durante o ano-calendário em curso, a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, o lançamento de ofício restringir-se-á à multa isolada sobre os valores não recolhidos.

¹⁴ Idem, Idem

§ 1º A multa de que trata o caput será 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 ou do resultado ajustado, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do IRPJ ou da CSLL a pagar em determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de ofício sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso.

§ 3º Na falta de atendimento à intimação de que trata o § 1º do art. 51, no prazo nela consignado, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil procederá à aplicação da multa de que trata o caput sobre o valor apurado com base nas regras previstas nos arts. 32 a 41, ressalvado o disposto no § 2º do art. 51.

§ 4º A não escrituração do livro Diário ou do Lalur de que trata o caput do art. 310 até a data fixada para pagamento do IRPJ e da CSLL do respectivo mês, implicará desconsideração do balanço ou balancete para efeito da suspensão ou redução de que trata o art. 47 e a aplicação do disposto no § 2º deste artigo.

§ 5º Na verificação relativa ao ano-calendário em curso o livro Diário e o Lalur a que se refere o § 4º serão exigidos mediante intimação específica, emitida pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

Art. 53. Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL 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 ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente; e

II - o IRPJ ou a CSLL devido com base no lucro real ou no resultado ajustado apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do tributo.

Observe-se, também, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema haviam sido editadas, apenas, no âmbito da 2ª Turma, como o acórdão exarado nos autos do Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1.603.525/RJ, proferido em 23/11/2020¹⁵ e assim ementado:

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

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

II - Após sentença que julgou parcialmente procedente o pleito elaborado na exordial, foram interpostas apelações pelo contribuinte e pela Fazenda Nacional, recursos que tiveram, respectivamente, seu provimento parcialmente concedido

¹⁵ Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator Francisco Falcão.

e negado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, ficando consignado o entendimento de que é ilegal a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada, previstas no art. 44 da Lei n. 9.430/1996.

III - Conquanto a parte insista que a única hipótese em que se poderá cobrar a multa isolada é se não for possível cobrar a multa de ofício, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica ao afirmar que é ilegal a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/1996. Nesse sentido: REsp 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17/3/2015, DJe 24/3/2015 e AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17/9/2015, DJe 28/9/2015.

IV - Agravo interno improvido.

Recentemente, porém, noticiou-se que as duas turmas do Superior Tribunal de Justiça teriam se alinhado sob este entendimento, nos termos dos julgados proferidos à unanimidade no REsp nº 2.104.963/RJ¹⁶, de 05/12/2023, e no REsp nº 1.708.819/RS¹⁷, de 07/11/2023.

Primeiramente cabe observar que o REsp nº 2.104.963/RJ não teve em conta exigência cumulada de multa proporcional com multa de ofício isolada por falta de recolhimento de estimativas. A cumulação da multa proporcional, no caso, se deu com multa de ofício aplicada por inobservância do dever de manter arquivos magnéticos, como registrado no voto condutor do acórdão de 05/12/2023:

Em suma, ao se examinar a pretensão fazendária posta neste apelo especial, verificar-se-á que a discussão nestes autos em epígrafe, defende a exigência concomitante e cumulada das multas tributárias impostas à contribuinte, seja em face da exigibilidade da infração fiscal imposta de ofício, pelo descumprimento de obrigação tributária acessória, seja pela multa fiscal impingida em razão da inobservância da obrigação tributária concernente ao dever da contribuinte de entregar corretamente a autoridade fiscal, os arquivos digitais com registros contábeis, nos termos do artigo 12, inciso III, da Lei 8.212/1991.

De toda a sorte, como antes registrado, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já vinha se manifestando contrariamente à cumulação da multa de ofício proporcional com a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas. Apenas que tal julgado, de 2020, contou com a participação de Ministros que não mais integram a Segunda Turma.

Com respeito ao julgado proferido no REsp nº 1.708.819/RS, releva notar que a unanimidade foi extraída sem a participação do Ministro Benedito Gonçalves, ausente justificadamente. Ainda, embora os fundamentos da decisão em questão tratem dos dispositivos

¹⁶ A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Afrânio Vilela, Francisco Falcão e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator Mauro Campbell Marques.

¹⁷ Os Srs. Ministros Regina Helena Costa, Gurgel de Faria e Paulo Sérgio Domingues (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator Sérgio Kukina. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Benedito Gonçalves.

legais que autorizam a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas concomitantemente com a multa proporcional, nas duas passagens do voto que referem o caso em discussão, vê-se que o questionamento era dirigido a penalidades no âmbito aduaneiro:

O magistrado a quo denegou a ordem, decidum este mantido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por fundamentos que podem ser resumidos nos seguintes termos: (I) constituem multas isoladas aquelas aplicadas pela Administração Aduaneira em decorrência de infração administrativa ao controle das importações; (II) a multa isolada pela incorreta classificação da mercadoria importada tem natureza diversa da multa de ofício. Esta última objetiva penalizar o contribuinte que deixa de recolher os tributos de forma voluntária e sua aplicação não implica ilegalidade, podendo, inclusive, incidir de forma cumulativa; e (III) a concessão de parcelamento é atividade discricionária da administração tributária, devendo o optante submeter-se às suas regras especiais e condições bem como aos seus requisitos.

[...]

Na espécie, entendeu o acórdão recorrido pela possibilidade de cumulação das multas, nos seguintes termos (fls. 620/621):

Como se vê, pretende a impetrante o reconhecimento de que as multas administrativas aplicadas constituem multa de ofício, para fins de gozo dos benefícios previstos na Lei 11.941 de 2009, que estabelece regime de parcelamento de débitos tributários. Com efeito, cabe observar que a multa de ofício objetiva penalizar o contribuinte que deixa de recolher os tributos de forma voluntária e, com isso, obriga o Fisco, mediante complexo procedimento de fiscalização, a verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido. Todavia, a multa aqui analisada decorre da infração administrativa ao controle das importações, sendo irrelevante que tenha havido ou não o pagamento dos tributos incidentes na importação. É certo, pois, que se trata de multa isolada, e não de multa de ofício. No que se refere à alegação de impossibilidade de cumulação da multa isolada e de ofício, melhor sorte não assiste à impetrante. Conforme esclareceu o juiz da causa, 'a multa isolada pela incorreta classificação da mercadoria importada - caso dos autos - tem expressa permissão para ser aplicada cumulativamente com outras penalidades administrativas, conforme disposto no § 2º do art. 84 da Medida Provisória 2.158-35/2001.

[...]

Estes descompassos impedem qualquer cogitação de mudança do entendimento até então afirmado por esta Conselheira.

Cabe esclarecer, por fim, que a Súmula CARF nº 82 confirma a presente exigência. Isto porque o entendimento consolidado de que *após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas* decorre,

justamente, da previsão legal de aplicação da multa de ofício isolada quando constatada tal infração. Ou seja, encerrado o ano-calendário, descabe exigir as estimativas não recolhidas, vez que já evidenciada a apuração final do tributo passível de lançamento se não recolhido e/ou declarado. Contudo, a lei não deixa impune o descumprimento da obrigação de antecipar os recolhimentos decorrentes da opção pela apuração do lucro real, estipulando desde a redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa por falta de recolhimento das estimativas, assim formalizada sem o acompanhamento do principal das estimativas não recolhidas que passarão, antes, pelo filtro da apuração ao final do ano-calendário.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO integralmente ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa