



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.720307/2017-44
ACÓRDÃO	1202-002.292 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NEW LIFE MULTISSERVICOS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2012, 2013

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. NÃO CABIMENTO.

É incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional e no artigo 47 da Lei n. 9.430/96 aos casos de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo Fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2012, 2013

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal, deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos acima identificados.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário, para manter a exigência fiscal, acrescida da multa de ofício de 75%; por voto de qualidade, manter a multa isolada sobre as estimativas mensais não recolhidas, aplicada em concomitância com a multa de ofício incidente sobre os valores de IRPJ e CSLL apurados nos anos-calendários auditados, vencida a Relatora, Conselheira Liana Carine Fernandes de Queiroz, e os Conselheiros Andre Luis Ulrich Pinto e Fellipe Honório Rodrigues da Costa, que cancelavam essa exigência. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

Assinado Digitalmente

LIANA CARINE FERNANDES DE QUEIROZ – Relatora

Assinado Digitalmente

LEONARDO DE ANDRADE COUTO – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por NEW LIFE MULTISSERVICOS S.A. em face do Acórdão n. 108-027.963 – 5ª TURMA/DRJ08, que julgou improcedente a Impugnação, mantendo integralmente o Auto de Infração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (fls.183/195), no valor de R\$ 464.375,93, referente ao período de apuração de 01/01/2012 a 31/12/2013, conforme discriminado abaixo:

Auto de Infração
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

LAVRATURA			
Unidade	DRF - CURITIBA		Número do Procedimento Fiscal
Local de Lavratura	DRF-CTA/PR - RUA MARECHAL DEODORO, 555 - CENTRO, CURITIBA, PR		Data Hora
			02/02/2017 10:46
SUJEITO PASSIVO			
Razão Social	EMBRASIL SERVICOS LTDA.		CNPJ
Logradouro	Número	Complemento	Teléfono
RUA VINTE E QUATRO DE MAIO	1434	: B;	(41) 32135888
Bairro	Cidade/UF	CEP	
CENTRO	CURITIBA/PR	80230080	
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
		Cód. Receita Dctf	Valor
IMPOSTO		2917	149.767,96
JUROS DE MORA (Calculados até 02/2017)			68.219,30
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)			112.325,97
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)		Cód. Receita Dctf	Valor
		1632	134.062,70
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO			464.375,93
Valor por Estorno			
QUATROCENTOS E SESENTA E QUATRO MIL, TREZENTOS E SETENTA E CINCO REAIS E NOVENTA E TRÊS CENTAVOS			

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 197-200), a atuada teria deixado de recolher, nos anos-calendários 2012 e 2013, os valores de estimativas de IRPJ e CSLL declarados em DIPJ, mas não informados em DCTF.

A empresa adotou, como forma de determinação da Base de Cálculo do IRPJ e CSLL, o Balanço de Suspensão ou Redução, tendo apurado valores a recolher a título de estimativas de IRPJ em alguns meses dos anos-calendários 2012 e 2013, bem como os valores de ajuste de IRPJ nos mesmos anos-calendários; ainda, a título de CSLL, o valor de ajuste do ano-calendário 2013, conforme as DIPJ's dos referidos períodos; não fez também os recolhimentos, deixando de declarar os tributos devidos em DCTF.

Intimada a justificar a omissão (Termos de Intimação Fiscal ns. 17/2016 e 21/2016), a contribuinte admitiu erro de preenchimento das DIPJs e a existência de inconsistências nas declarações apresentadas na época, juntando as DIPJ retificadoras, mas que não foram transmitidas, no e-Dossiê de Atendimento N° 10010.023174/1116-60 (anexos 4 e 5 da resposta ao Termo de Intimação Fiscal n. 21).

Afirmou que, "*com relação ao AC 2013, conforme documentação apresentada no Anexo 5, não existiram saldos devedores de imposto de renda e contribuição social, visto que os valores retidos no ano superaram os devidos*"; ainda, que "*os valores informados em DIPJ dos anos de 2012 e 2013 estavam incorretos e foram ajustados conforme demonstrado nas planilhas de apuração anexo 10 e 11, em resposta ao item 5 do termo de intimação, contendo as bases tributárias com os valores corrigidos, e DIPJ's retificadas conforme anexos 4 e 5, neste ato apresentadas a esta fiscalização juntamente com os valores devidos já compensados e/ou recolhidos*".

Justificou, ainda, que, na apuração inicial da DIPJ, foram identificadas inconsistências, que foram corrigidas, conforme planilhas de apuração (anexos 12 e 13) e DIPJ

retificadora (anexo 5); e, após estes procedimentos, verificou-se que a Contribuição Social não era devida e que a informação na DCTF do período em questionamento estava correta (sem valor).

De acordo com a resposta apresentada pela autuada às intimações, após revisar a apuração que teria feito dos referidos tributos, haveria o valor principal a pagar de R\$149.767,96, a título de IRPJ, no ano-calendário 2012. Ainda, informou proceder à quitação de tal quantia através de compensação com saldos negativos de IRPJ do exercício 2015 e de CSLL dos exercícios 2015 e 2016, conforme PERDCOMP's 00125.60611.121216.1.3.03-6924, 05514.57732.121216.1.3.02-0845, 21555.84013.121216.1.3.03-3060, transmitidas em 12/12/2016, bem como através de recolhimento, em 12/12/2016, via Sispag, do montante total de R\$ 17.630,44 (valor principal R\$10.793,71 + multa R\$2.158,74 + juros R\$4.677,99), no código DARF 2362.

Os documentos juntados no e-Dossiê de Atendimento n. 10010.023174/1116-60 (justificativas, balanços patrimoniais, planilhas de apuração, demonstrativos dos resultados dos exercícios e outros), foram examinados pela autoridade fiscal, em cotejo com os dados encontrados nos Sistemas da RFB (DIRF, PERDCOMP, DCTF, DIPJ, ECF e outros), concluindo a fiscalização pela procedência da revisão dos valores devidos do IRPJ e da CSLL a pagar, nos ajustes dos anos-calendários 2012 e 2013, com a consideração das retenções na fonte e da dedução do incentivo fiscal do Programa de Alimentação do Trabalhador PAT (Fichas 11,12A, 17, 57 da DIPJ).

No entanto, em virtude de as PERDCOMP's mencionadas terem sido transmitidas em 12/12/2016, somente após o início da ação fiscal, concluiu a autuante pela inexistência de espontaneidade; também, em virtude de não existir a declaração dos débitos de IRPJ do ano-base 2012 em DCTF, de as PERDCOMP's terem sido transmitidas no curso da ação fiscal e se referirem à compensação dos débitos de IRPJ do ano-calendário de 2012 com os saldos negativos de IRPJ e CSLL dos exercícios 2015 e 2016, não auditados e que não integram a ação fiscal, foi lavrado Auto de Infração de para a cobrança do saldo do debito de IRPJ relativo ao ajuste do AC 2012 (exercício 2013), no montante de R\$ 149.767,96 , além dos acréscimos legais inerentes (multa de ofício e juros).

Destaca-se, do Termo de Verificação Fiscal (fls. 197-200):

Desta forma, para fim da lavratura do Auto de Infração, relacionamos abaixo:

1- DA MULTA PELA INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS

Com relação à apuração do IRPJ e da CSLL da empresa, realizados pelo Lucro Real, as planilhas apresentadas demonstram que há estimativas de IRPJ a recolher nos meses

de maio/2012, setembro/2012 e dezembro/2012, abril/2013, junho/2013, agosto/2013 e setembro/2013.

[...]

Ainda que tivesse apurado prejuízo ao final do ano-calendário, os recolhimentos das estimativas eram devidos nos meses em que apurou resultado positivo. A legislação inclusive prevê a compensação de valores caso ocorra prejuízo ao final do período anual. Como a empresa não efetuou os recolhimentos, fica sujeita à multa instituída na Lei nº 9.430/96:

[...]

Listamos abaixo os valores das estimativas dos AC 2012 e 2013, constantes nos demonstrativos de apuração apresentados pela empresa, e as respectivas multas devidas pelas diferenças de valores não recolhidos.

IRPJ

	Estimativa de IRPJ apurada pela contribuinte	Multa de 50% sobre valor não recolhido
Maio/2012	1.922,13	961,07
Setembro/2012	100.057,11	50.028,56
Dezembro/2012	47.788,73	23.894,37
Abril/2013	12.016,99	6.088,50
Junho/2013	54.177,34	27.088,67
Agosto/2013	13.465,89	6.732,95
Setembro/2013	38.537,15	19.268,58

2- DA INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO OU DE DECLARAÇÃO EM DCTF

Com base nas planilhas apresentadas pela contribuinte, assim como nas informações constantes das fichas 07A e 09A da DIPJ, verificou-se que houve insuficiência de recolhimento do IRPJ no ano-calendário de 2012, conforme descrito acima.

Cientificada do lançamento, a autuada apresentou Impugnação (fls. 213/228), sustentando, em síntese, não concordar com a dupla incidência de multa (de ofício e isolada) e com a multa de ofício aplicada em 75% sobre o valor dos lançamentos.

Sustenta que o recolhimento dos tributos ocorreu durante o procedimento fiscal, enquadrando-se no disposto no artigo 47 da Lei 9.430/96, de modo que seriam devidos com o acréscimo tão somente de multa de 20% e correção monetária.

Defende que não há como se imputar ao contribuinte o pagamento de multa isolada sobre uma estimativa após o ajuste ocorrido ao término do exercício e que a incidência da referida multa, cumulada com a multa de ofício, importa enriquecimento ilícito da União.

Pediu, ao final, “(a) Pela anulação do auto de infração que deu origem ao presente processo administrativo e; (b) cancelando-se o débito fiscal reclamado bem como da culminação dos encargos e multa dele decorrentes ou; (c) pelo aceite do recolhimento realizado por meio de PERDCOMP; (d) pelo cancelamento das multas sobre as estimativas apuradas após o encerramento do ano calendário de 2012; (e) pelo cancelamento das multas sobre as estimativas apuradas após o encerramento do ano calendário de 2013; ou (f) pelo afastamento das multas lançadas concomitantemente; (g) Deferindo o benefício de redução da multa para 20%”.

Rejeitados todos os seus pedidos pelo acórdão da DRJ, após regular ciência, a autuada interpôs o presente recurso voluntário, reiterando tudo quanto constou de suas razões defensivas em primeira instância.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Liana Carine Fernandes de Queiroz** (Relatora):

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, conheço do recurso voluntário.

Em primeiro lugar, insurge-se a autuada quanto à não aplicação da denúncia espontânea, entendendo ser indevido o lançamento que deixa de aplicar o quanto previsto no art. 47 da Lei 9.430/96.

Entretanto, não há como acolher a pretensão recursal, eis que estava sob ação fiscal quando teria procedido à “quitação” de suas obrigações, resultando na perda do benefício da denúncia espontânea. Vejamos o que dispõe o parágrafo único do artigo 138 do Código Tributário Nacional:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. **Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento**

administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Do mesmo modo, a Súmula CARF n. 31 dispõe:

Súmula CARF n. 31:

Descabe a cobrança de multa de ofício isolada exigida sobre os valores de tributos recolhidos extemporaneamente, sem o acréscimo da multa de mora, antes do início do procedimento fiscal.

O art. 47 da Lei n. 9.430/96, por seu turno, prevê a possibilidade de que os tributos já declarados possam ser pagos, sem multa de ofício, pelo contribuinte, já submetido a uma ação fiscal por parte da Receita Federal do Brasil, acrescido somente de multa de mora (não multa de ofício) e juros moratórios, desde que o faça até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização:

Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Com efeito, a situação dos autos não se enquadra no artigo 47 da Lei nº 9.430/96. Isso porque, a recorrente não pagou os valores dentro do prazo de 20 (vinte) dias, de forma que, a compensação tributária, por estar sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa decorrente pelo inadimplemento a destempo.

A norma disposta no artigo 47, acima transcrito, dispõe que o contribuinte poderá “pagar”, até o vigésimo dia, os tributos e contribuições já declarados. *No caso*, não houve o efetivo pagamento, mas a compensação com outros tributos, por meio de PERDCOMP transmitida no curso da ação fiscal.

Referido dispositivo já foi objeto de enunciação interpretativa pelo Superior Tribunal de Justiça, firme no sentido de que o enunciado normativo não permite a aplicação do benefício da denúncia espontânea para os casos de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo Fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário.

Destaco, dos escólios daquela Corte:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. REQUISITOS. INOCORRÊNCIA.

1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou-se no sentido de que é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios. Precedentes.

2. Agravo interno desprovido.

(STJ, AgInt nos EDcl nos EREsp 1657437/RS, Relator Ministro Gurgel de Faria, 1ª Seção, j. em 12/09/2018)

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. REQUISITOS. INOCORRÊNCIA.

1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou-se no sentido de que é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória de sua homologação pelo fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios. Precedentes.

2. Agravo interno desprovido. (AgInt no AREsp 1270551/RS, Relator Ministro Gurgel de Faria, 1ª Turma, j. em 20/10/2020)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE EM CASO DE COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. PRECEDENTE DA PRIMEIRA SEÇÃO DESTA CORTE.

1. A Primeira Seção desta Corte pacificou entendimento segundo o qual é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN aos casos de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo Fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios. Precedente: AgInt nos EDcl nos EREsp. 1.657.437/RS, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Seção, DJe 17.10.2018.

2. Agravo interno não provido.

(STJ, AgInt no AREsp 1687605/RJ, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, j. em 30/11/2020)

Nesse sentido, e servindo-me do permissivo do art. 114, §12 do RICARF, faço adesão irrestrita a tudo quanto constou do acórdão da DRJ para rejeitar este pleito recursal, por apresentar razões suficientes a refutar integralmente tudo quanto arguido pela postulante – notadamente ante a iteração, *ipsis litteris*, neste recurso, da peça de impugnação:

Assim, o cerne do litígio gira em torno da figura da espontaneidade de que tratam o art. 138, do CTN, o §1º do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), e, mais especificamente, o art. 47 da Lei nº 9.430, de 1996.

Na realidade, a análise do litígio se concentra, precipuamente, no que estabelece o último dispositivo mencionado, pois a própria impugnante reconhece que efetuou o pagamento após iniciado procedimento fiscal (fl.220), assim são dispensáveis quaisquer análises sobre o instituto da espontaneidade de que trata o art. 7º do Decreto nº 70.235/1972.

O art. 47 da Lei nº 9.430/1996 possui a seguinte redação:

[...]

Na delimitação de seu campo de incidência, vemos que o dispositivo faz referência inicialmente à necessidade de haver “pagamento”. Esse deve ser entendido em sentido estrito, qual seja, como sendo o recolhimento do tributo via documento próprio. Afastam-se do instituto, portanto, figuras como a confissão de dívida, os parcelamentos, etc. Esse entendimento já vem consagrado pelas Autoridades da Receita Federal, conforme o Ato Declaratório Normativo COSIT nº 15/1999. Vejamos:

O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o art. 199, inciso IV, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF Nº 227, de 3 de setembro de 1998, e tendo em vista o disposto no art. 138 da Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e no art. 47 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a alteração introduzida pelo art. 70 da Lei Nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997,

Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados que, para imposição dos acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo, a pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal deverá efetuar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, o pagamento do valor total do débito relativo a cada um dos tributos e contribuições já declarados, ou seja, o débito não poderá ser parcelado. (negritei)

Ainda quanto à figura do pagamento, há, na parte final do dispositivo, a expressa menção de que o tributo devido deve ser pago juntamente com os acréscimos legais cabíveis, ou seja, de acordo com a legislação em vigor com a multa de mora e os juros de mora.

Continuando, o art. 47 faz referência a um lapso temporal de vinte dias no qual se deve dar o pagamento, sendo ele contado a partir do termo de início de fiscalização.

Observa-se que o “termo” a que se refere a lei deve estar em consonância com o disposto no art. 7º, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, a saber:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

(...)

Ou seja, não há necessidade de que o termo que deflagra o procedimento fiscal seja, formalmente, um “termo de início de fiscalização”, mas sim qualquer termo que caracterize o início do procedimento, nos termos da legislação processual tributária.

Ainda no mister de delimitar o alcance da norma, ela fixa que o objeto do pagamento deverá ser o tributo ou contribuição declarado. Sem dúvida, a primeira delimitação do conceito de declarado parece-me decorrente de norma de natureza tributária, surgida dentro do quadrante da legislação específica dos tributos e contribuições federais, os quais são sempre, e de diversas formas, objeto de declarações de seus montantes feitas pelo sujeito passivo à autoridade administrativa. Quando se fala em “valor declarado” no âmbito do Fisco Federal, está a se falar de valor informado em alguma dessas obrigações acessórias que conhecemos. Então, esse conceito de “tributo declarado” não pode ser outro que o

tributo informado em declarações obrigatórias costumeiramente exigidas dos contribuintes.

Nesse contexto, a busca da definição do conceito nos leva a limitar o rol de declarações que serviriam ao propósito da norma. Esse limite se encontra quando se investigam as informações sobre tributos informadas ao Fisco em declarações, cuja natureza não é meramente informativa, revestindo-se de confissão de dívida tributária. Os tributos e contribuições declarados como dívida confessa, por definição, não são objeto de lançamento fiscal, logo, não são objeto de procedimento de ofício nos termos do art. 7º. Nesses casos, não há que se falar em início de procedimento, ou mesmo de espontaneidade. Dívida confessa dispensa o lançamento, esse entendimento já é consagrado na Administração Tributária.

Desse modo, a exegese correta da expressão “tributos e contribuições já declarados” contida no art. 47, ora analisado, não envolve as declarações que se prestam como instrumento de confissão de dívida (por exemplo, a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF), mas sim outros tipos de declarações em que o tributo ou a contribuição é apurado e/ou informado, como ocorre, por exemplo, com a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ. O tributo informado na DCTF (confissão de dívida) está fora do campo de abrangência do art. 47, uma vez que nesta situação é dispensável o lançamento de ofício.

Por fim, considerando-se que o art. 47 apenas se refere ao direito de o contribuinte "pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados", sem a imposição de que o gozo do benefício somente ocorre quando ele quita todos os tributos anteriormente confessados; assim, o benefício alcança qualquer pagamento efetuado nesse período, desde que relativo a débito já declarado, ocorrido no prazo de vinte dias (*ub lex non distinguit, nec nos distinguere debemus* - não cabe ao intérprete restringir o que a lei não restringe).

Feitas essas digressões acerca dos contornos jurídicos da figura da espontaneidade de que trata o art. 47 da Lei nº 9.430, de 1996, passa-se à análise da situação em litígio.

O primeiro ato de ofício dirigido à impugnante foi o Termo de Intimação nº 17, fls. 89/90, tendo a impugnante sido cientificada em 22/11/2016 (fl.92). Nos termos do inciso I, art. 7º, do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), o referido documento deflagrou o início da fiscalização.

Em resposta ao referido Termo de Intimação (fls.95/99), a impugnante admite que suas DIPJs (AC 2012 e AC 2013) estão incorretas; e providência a retificação destas, ajustando as bases de cálculo dos tributos devidos, apresentando as retificadoras, no dia 27/12/2016, no e-dossiê nº 10010.023174/1116-60:

R: As inconsistências nas Declarações de Imposto de Renda - DIPJ e Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF's referentes aos anos calendários 2012 e 2013 foram causadas por erro no preenchimento das DIPJ's.

Após apuração do erro e realização de levantamentos para se obter a informação correta a serem lançadas nas DIPJ ajustamos as referidas declarações de acordo com as bases de cálculo que entendemos corretas (conforme declarações confeccionadas e ainda não transmitidas em anexos 4 e 5) para as quais aguardamos o término deste procedimento fiscalizatório para retificação eletrônica.

Conforme exposto anteriormente, o instituto jurídico do art. 47, da Lei nº 9.430/1996, estabelece que sua aplicabilidade somente se dá nos casos em que haja “o pagamento do valor total do débito relativo a cada um dos tributos e contribuições já declarados”, ou seja, o débito devido, mas não pago, deve estar já declarado em alguma obrigação acessória antes do início de qualquer ação fiscal por parte da Receita Federal.

No caso concreto, havia, antes do procedimento fiscalizatório, débitos declarados (em 28/6/2013 e 30/6/2014) nas DIPJs, mas não pagos. Se tais débitos tivessem sido

efetivamente pagos, dentro do prazo de até 20 dias após o início do procedimento fiscalizatório; o instituto do art. 47, da Lei nº 9.430/1996, poderia ser devidamente usufruído pela impugnante.

Entretanto, não foi o que ocorreu, pois os débitos já declarados nas DIPJs (e não pagos), foram retificados durante o procedimento de fiscalização (iniciado em 22/11/2016), sendo apresentadas, então, DIPJs retificadoras (em 27/12/2016), que alteraram os débitos que já estavam declarados antes do procedimento fiscalizatório, constituindo, assim, novos débitos, ou seja, tais débitos não podem mais serem considerados “tributos e contribuições já declarados”, uma vez que a retificação destes lhes retirou tal qualidade, qual seja: “já declarados”.

Ainda no curso da fiscalização, no dia 12/12/2016 foi efetuado o recolhimento, de um DARF (fl.236), no valor de R\$ 17.630,44 (valor do principal: R\$10.793,71 + multa R\$2.158,74 + juros R\$4.677,99), sob código de receita 2362.

Na mesma data, a impugnante entregou à RFB três DCOMPs (nº 00125.60611.121216.1.3.03-6924, nº 05514.57732.121216.1.3.02-0845 e nº 1555.84013.121216.1.3.03-3060), em que pretendeu compensar Saldos Negativos de IRPJ, do exercício 2015, e de CSLL, dos exercícios de 2015 e 2016 (fls. 233/235).

Ademais, mesmo que a impugnante não houvesse retificado os débitos originais, já declarados em suas DIPJs, não poderiam ser aceitas, para os fins do que pretende a impugnante, as DCOMPs entregues após o início do procedimento fiscal.

Como já informado no início do voto, o art. 47 da Lei nº 9.430/1996 concede benefício ao contribuinte que "pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização". O dispositivo não se refere, pois, às outras formas de extinção do crédito tributário, conforme previstas no art. 156 do Código Tributário Nacional - CTN (dentre as quais se inclui a compensação). Assim, partindo-se da premissa de que o próprio CTN tratou de forma distinta

as diversas hipóteses de extinção, a exegese do art. 47 deve ser restritiva, sendo necessário para o seu alcance que haja o efetivo pagamento, via documento próprio (no caso federal, DARF).

Desse modo, a título de exemplo e na mesma linha do entendimento acima, de que a aplicação do art. 47, da Lei nº 9.460/1996 deve ser restritiva, no sentido de que tal benesse somente pode ser aplicada quando haja o efetivo pagamento; tem-se o disposto na Nota Técnica COSIT nº 19/2012, que firmou o entendimento de que se considera ocorrida a denúncia espontânea, para fins de aplicação do artigo 19, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002:

b1) quando o sujeito passivo confessa a infração, inclusive mediante a sua declaração em DCTF, e até este momento extingue a sua exigibilidade com o pagamento, nos termos do Ato Declaratório PGFN nº 4, de 20 de dezembro de 2011;

b2) quando o contribuinte declara a menor o valor que seria devido e paga integralmente o débito declarado, e depois retifica a declaração para maior, quitando-o, nos termos do Ato Declaratório PGFN nº 8, de 20 de dezembro de 2011;

c) não se considera ocorrida denúncia espontânea, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002:

c1) quando o sujeito passivo paga o débito, mas não apresenta declaração ou outro ato que dê conhecimento da infração confessada;

c2) quando o sujeito passivo declara o débito a menor, mas não paga o valor declarado e posteriormente retifica a declaração, pagando concomitantemente todo o débito;

c3) quando o sujeito passivo compensa o débito confessado, mediante apresentação de DCOMP;

c4) quando o sujeito passivo declara o débito, mas o paga a destempo;

d) que os eventuais pedidos de revisão de lançamento, restituição e/ou compensação dos créditos já constituídos nas situações do item "b" acima devem ser analisados com base no entendimento exarado nos Atos Declaratórios PGFN n°s 4 e 8, de 2011. (negritei)

Por último, não tendo cumprido os requisitos estabelecidos pelo art. 47, da Lei nº 9.460/1996, não é possível que seja aceito o pagamento efetuado via DARF (R\$ 17.630,44), que além de constar somente parte do pagamento do débito devido, se refere a débitos que foram declarados durante o procedimento fiscalizatório, e não a débitos de tributos e contribuições já declarados antes do início do procedimento fiscalizatório.

Dito isso, **não existem reparos a fazer quanto ao lançamento dos valores de IRPJ e CSLL relativos ao período fiscalizado, sendo devidos com os acréscimos da multa de ofício de 75%**, mantendo-se, por seus próprios fundamentos, a decisão recorrida.

Doutra parte, **quanto à aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício, entendo assistir razão à recorrente.**

Com efeito, indevida a incidência da multa isolada, prevista no art. 44, II, "b", da Lei n. 9.430/96, com a redação dada pela Lei n. 11.488/07 –, em 50% sobre as estimativas não-recolhidas, aplicada de forma concomitante com a multa de ofício, por falta de pagamento dos tributos IRPJ e CSLL apurados nos ajustes anuais dos anos-calendários objeto da auditoria.

A respeito da impossibilidade da concomitância na aplicação das referidas penalidades, em aplicação do princípio da consunção, salutar citar, em rememorar histórico, o voto do Conselheiro Marcos Vinicius Neder, constante do Acórdão CSRF 01-05.501, de 18/09/2006, do antigo Conselho de Contribuintes:

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.**

A discussão tem lugar no estudo do direito sancionatório e, na época em que prolatado o acórdão acima referido – paradigmático para o estudo desta matéria – havia por eleito um critério temporal referente ao lançamento como baliza para a aplicação da multa isolada do art. 44, II, b, da Lei n. 9.430/96 (em sua redação original) e da multa de ofício por falta de pagamento dos tributos nos ajustes anuais.

Haveria de se aplicar a multa isolada pela falta do pagamento das estimativas acaso o lançamento fosse efetuado antes do encerramento do ano-calendário e, portanto, antes da apuração do valor do ajuste – de modo que não configurada a hipótese de multa de ofício.

Diversa a situação em que os lançamentos são realizados após o encerramento do ano-calendário – maior parte dos casos, à evidência. Nesses, a base de cálculo da multa a ser lançada haveria de se limitar aos valores do IRPJ e de CSLL devidos no ajuste, ou melhor: à diferença entre a estimativa efetivamente recolhida e o valor do ajuste; se sobre tal diferença já houvesse o lançamento de multa de ofício proporcional, nenhuma multa isolada poderia ser constituída. Consoante essa linha de raciocínio, se houvesse apuração de prejuízo fiscal no exercício, ao final do ano-calendário, sequer haveria de se falar na aplicação de multa isolada pelo não recolhimento das estimativas (v. g. Acórdão CSRF 01-04.930, de 12/04/2004).

Com a Medida Provisória n. 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei n. 11.488, de 15 de junho de 2007, ficou superada essa interpretação; passe-se a não mais cogitar de que a multa isolada, para ser lançada, dependa da existência de valores de IRPJ e de CSLL devidos no ajuste.

A reforma legislativa de 2007, contudo, no meu entender, não passou a permitir a concomitância das penalidades – antes já entendidas como inconciliáveis; o racional que ensejou o enunciado na Súmula 105 do CARF (“*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*”) não restou abalado.

O que ficou afastada foi a limitação – que antes se interpretava existente – a que a multa isolada somente fosse aplicada sobre eventual valor que tivesse deixado de ser recolhido em vista do resultado apurado no ajuste anual – somente teria lugar (em lançamento relativo a exercício encerrado) se, após o encerramento do exercício, as estimativas recolhidas resultassem em montante menor que o devido no período.

Não houve de prosperar a interpretação “*consequencialista pragmática*”, que propunha a exclusão da incidência da multa isolada – apartando-se da legalidade estrita, orientando-se por olhar lançado para o resultado do exercício – quando constatada a inexistência de diferença de tributo na apuração de ajuste do ano-calendário.

Decerto, a omissão de receita (ou a dedução indevida de despesas para o recolhimento de estimativas com base em balanços de suspensão ou redução) é conduta que pode resultar no não-recolhimento das estimativas, bem como o não-pagamento dos valores dos tributos que seriam devidos do ajuste.

Quando a conduta omissiva não repercutir no valor do ajuste, a falta do recolhimento das estimativas há de ser punida pela incidência da multa isolada. Todavia, se esta falta repercutir integralmente no ajuste, com a aplicação da multa de ofício sobre os valores objeto do lançamento pela fiscalização, certo que essa punição deve absorver – por ser inclusive mais elevada – a punição prevista para o caso de não recolhimento das estimativas mensais.

Adotando referido entendimento cito o percuente voto da relatoria Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, proferido em 7 de junho de 2024, destacado do Acórdão n. 9101-007.040-CSRF/1ª Turma (Processo n. 10530.721458/2015-56, Recurso Especial do Procurador):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO Pelo princípio da absorção ou consunção, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo.

Concluo, portanto, pela impossibilidade de concomitância da incidência das multas de ofício e isolada ao presente caso, devendo ser improcedente, nessa parte, a autuação fiscal.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto pelo conhecimento e provimento parcial do recurso voluntário, somente para cancelar a exigência da multa isolada sobre estimativas mensais não recolhidas, dada a impossibilidade concomitância desta penalidade com a multa de ofício pelo não pagamento do IRPJ e da CSLL nos ajustes do ano-calendário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

LIANA CARINE FERNANDES DE QUEIROZ

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Leonardo de Andrade Couto**, redator designado:

Peço vênia à I. Relatora para manifestar divergência em relação à concomitância da multa isolada com a multa de ofício exigida junto com o tributo.

O pagamento do imposto por estimativa foi instituído pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Essa Lei estabeleceu período de apuração trimestral para o IRPJ, com a opção anual sendo que, nesse último caso, existe a obrigatoriedade de recolher o tributo mensalmente, determinado sobre uma base de cálculo estimada mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/95.

Entendeu o legislador que, feita a opção pelo recolhimento por estimativa, a ausência ou insuficiência desses pagamentos constituiria em sanção passível de punição via multa de ofício calculada sobre o montante não recolhido e aplicada isoladamente, nos termos do inciso IV, do § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original.

A questão de fato é polêmica. Neste Colegiado, alguns entendem que não se justificaria a aplicação da multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam sido realizados os devidos ajustes. Nesse caso bastaria a cobrança de eventual imposto apurado no ajuste acompanhado, aí sim, da respectiva multa.

Esse posicionamento praticamente nega eficácia ao dispositivo legal supra mencionado, pois limitaria sua aplicabilidade a procedimentos de fiscalização efetuados durante o período sob exame. Além do mais, ignora a literalidade do texto legal que determina a aplicação da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ajuste, ou seja, a Lei determina claramente que a multa pode ser imputada após o encerramento do período e mesmo sem tributo apurado no ajuste. A principal e respeitável linha argumentativa daqueles que defendem essa tese parte do próprio texto legal. Na redação original tem-se (destaque acrescido):

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;

(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

(...)

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;

(.....)

Com base na redação do caput essa corrente defende que, mesmo na forma isolada, a multa incidiria sobre a totalidade ou diferença de tributo. Com a ressalva de que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, a lógica do pagamento de estimativas seria antecipar para os meses do ano-calendário o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria devido apenas ao final do exercício.

Sob essa ótica, a tese defende que o tributo apurado no ajuste e a estimativa paga ao longo do período devem estar intrinsecamente relacionados de forma a que a provisão para pagamento do tributo deve coincidir com o montante pago de estimativa ao final do exercício. Assim, concluem que só há que se falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

A princípio, alinhei-me nessa posição e com ela votei em alguns julgados. Hoje, após cuidadosa reflexão penso que essa tese está equivocada porque, apesar de sua construção lógica ser irrefutável, mistura situações distintas.

O texto original da lei estabelece que a multa isolada seria calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. Entendeu-se assim que o legislador estabeleceu uma norma de imposição tributária quando na verdade o não recolhimento das estimativas impõe a aplicação de uma regra sancionatória.

Aquela avaliação não mais se justifica a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção (destaque acrescido):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(.....)

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

(.....)

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.

(.....)

Inexiste assim a estreita correlação entre o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano. Registre-se que essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa, simplesmente torna mais clara a intenção do legislador.

A inexistência de correlação entre o tributo e a estimativa fez-me refletir também sobre a questão da concomitância, ou seja, a aplicação da multa de ofício exigida junto com o tributo e a multa sobre as estimativas.

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.

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), 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.

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.

Sob essa ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou a norma ao caso concreto, no exercício do poder-dever legal, motivo pelo qual voto por manter a imputação da multa isolada em sua integralidade.

Importa ressaltar que a Súmula CARF nº 101 NÃO SE APLICA A FATOS GERADORES POSTERIORES À LEI Nº 11.488/2007, eis que todas as decisões que serviram de base à edição da Súmula não levaram em consideração a mudança legislativa.

Assinado Digitalmente

LEONARDO DE ANDRADE COUTO

DOCUMENTO VALIDADO