



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11020.722137/2014-19
ACÓRDÃO	1402-007.634 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DALAI AGROPASTORIL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2010, 2011

NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

ESPONTANEIDADE. DESCABIMENTO APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL.

Nos termos do art. 138, parágrafo único, do CTN, não se configura a denúncia espontânea quando esta for apresentada após o início de qualquer procedimento fiscal. Qualquer procedimento do contribuinte adotado após a regular ciência do início do procedimento fiscal, de forma a eximir-se da sanção pela não observância da legislação de regência, não se encontra ao abrigo do referido instituto.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE

Não é possível a exigência concomitante da multa de ofício isolada sobre estimativa obrigatória não recolhida ou recolhida a menor com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado, ao final do ano-calendário, com base no lucro real anual.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário e negar-lhe provimento, sendo rejeitada a preliminar suscitada e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário mantendo integralmente os créditos tributários lançados tal como decidido pelo acórdão da DRJ, nos termos do voto da relatora.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça – Relatora

Assinado Digitalmente

Sandro de Vargas Serpa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento, os conselheiros Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritania Elvira de Sousa Mendonca, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Gustavo de Oliveira Machado (substituto[a] integral), Sandro de Vargas Serpa (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em desfavor do Acórdão nº 02-099.615, pela 10ª Turma da DRJ/BHE que julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário em litígio.

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão de piso:

“Trata o presente processo da lavratura de Auto de Infração do IRPJ (fl. 3/13), com reflexo na apuração dos valores devidos de CSLL (fl. 14/24), levado a efeito em relação ao período de janeiro de 2010 a dezembro de 2011, em face da pessoa jurídica em epígrafe, culminando com a exigência dos seguintes valores, na data do lançamento (21/07/2014):

Tributo	Principal	Multa (75%)	Juros	Multa Isolada	Total
IRPJ	603.881,96	452.911,48	129.443,10	437.848,27	1.624.084,81
CSLL	230.163,93	172.622,95	49.752,56	165.545,38	618.084,82
Total	834.045,89	625.534,43	179.195,66	603.393,65	2.242.169,63

Consoante descrito pela Autoridade Fiscal, o lançamento fiscal decorreu do procedimento de revisão das DIPJ dos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, em virtude de inconsistências relativas à declaração e recolhimentos do IRPJ e da CSLL.

Da análise, foram apuradas inconsistências quanto à confissão e recolhimento dos valores devidos de IRPJ e de CSLL nos anos-calendário de 2010 e de 2011.

Não se confirmaram as divergências inicialmente apontadas para o ano-calendário de 2012.

Além do lançamento fiscal atinente aos valores de IRPJ e CSLL devidos na apuração anual, procedeu-se, também, ao lançamento de multas isoladas destes tributos com referência aos valores de estimativas mensais não recolhidos pelo contribuinte.

Relatório de Auditoria Fiscal

O Relatório de Auditoria Fiscal encontra-se acostado às fl. 25/33, no qual a Autoridade Autuante delineou todos os procedimentos adotados no curso da ação fiscal, bem como as suas conclusões que levaram ao lançamento fiscal objeto dos autos.

Sobre a apuração dos valores devidos de IRPJ e de CSLL relativos ao ano-calendário de 2010, informou que:

2.2.1 Ano de 2010

De acordo com as fichas 9A e 17 da DIPJ de referência o Lucro Real/Base de cálculo da CSLL apurado foi de R\$ 1.192.971,99. Ressalta-se que a ficha 9A está em acordo com a ficha 12A que apurou um imposto de renda de R\$ 178.945,80 e um adicional de R\$ 95.297,20.

Por outro lado essas fichas não estão congruentes com as fichas 11 e 16 que apontam, em dezembro, uma base de cálculo para apuração do IR/CSLL de R\$ 163.739,58.

Na resposta apresentada pelo contribuinte foi afirmado que os valores informados na ficha 12A e 17 não estão corretos, mas, sim, aqueles constantes das fichas dos cálculos de tributos devidos por estimativa, ou seja, fichas 11 e 16.

Ocorre que alguns dias depois foram apresentados os Livros de Apuração do Lucro Real e da CSLL e documentação evidenciando saldos de impostos devidos (DOCs. 5 a 10). Nesses documentos os valores apurados estão em acordo com as fichas 11 e 16. Isto é, a base de cálculo do IR e da CSLL antes da compensação de prejuízo/base negativa foi de R\$ 163.739,58 e após a compensação R\$ 114.617,71, sendo o IR apurado de R\$ 17.192,66 e a CSLL de R\$ 10.315,59.

Tendo em vista que esses valores não foram objeto de recolhimento/confissão conclui-se que o contribuinte está inadimplente quanto ao IR e CSLL do ano de 2010, nos seguintes valores:

- Imposto de Renda - R\$ 17.192,66

- CSLL - R\$ 10.315,59.

E, quanto aos débitos de IRPJ e de CSLL do ano-calendário de 2011:

2.2.2 Ano de 2011

De acordo com a ficha 17 da DIPJ a Base de cálculo da CSLL apurada foi de R\$ 1.348.911,49 e uma CSLL de R\$ 121.402,03. Já a ficha 9A indica um Lucro Real de R\$ 1.227.509,46 (percebe-se que não foi adicionada a CSLL). Ressalta-se que a ficha 9A está em acordo com a ficha 12A que apurou um imposto de renda de R\$ 184.126,42 e um adicional de R\$ 98.750,95. Já as fichas 11 e 16 encontram-se “zeradas”.

Na resposta apresentada pelo contribuinte foi admitida a falha na apuração do IR e da CSLL, “restando em aberto o imposto devido”.

Com base nos Livros de Apuração do Lucro Real e da CSLL e documentação evidenciando saldos de impostos devidos (DOCs. 5 a 10), pode-se constatar que o Lucro Real após a compensação de prejuízo foi de R\$ 2.442.759,34, que o IR foi de R\$ 366.413,90 e o adicional foi de R\$ 220.275,93. Em relação a CSLL está evidenciada uma Base de cálculo após a compensação de base negativa de R\$ 2.442.759,34 e uma CSLL de R\$ 219.848,34.

Tendo em vista que esses valores não foram objeto de recolhimento/confissão conclui-se que o contribuinte está inadimplente quanto ao IR e CSLL do ano de 2011, nos seguintes valores:

- Imposto de Renda - R\$ 586.689,30

- CSLL - R\$ 219.848,34

2.2.DOS RECOLHIMENTOS DAS ESTIMATIVAS APURADAS

De acordo com os documentos apresentados pela contribuinte (DOCs. 5 a 10), houve apuração de IRPJ e CSLL devidos por estimativa ente janeiro de 2010 e dezembro de 2011.

Os valores relativos aos tributos devidos mensalmente, os valores Recolhido/confessados e a multa devida pelo não recolhimento dos mesmos constam da tabela abaixo:

	IRPJ Apurado	IRPJ Recolhido/confessado	Valor Multa Isolada (50%)		IRPJ Apurado	IRPJ Recolhido/confessado	Valor Multa Isolada (50%)
jan/10	2.707,94	0,00	1.353,97	jan/11	2.746,84	0,00	1.373,42
fev/10	0,00	0,00	0,00	fev/11	0,00	0,00	0,00
mar/10	0,00	0,00	0,00	mar/11	0,00	0,00	0,00
abr/10	0,00	0,00	0,00	abr/11	0,00	0,00	0,00
mai/10	0,00	0,00	0,00	mai/11	0,00	0,00	0,00
jun/10	0,00	0,00	0,00	jun/11	7.649,92	0,00	3.824,96
jul/10	0,00	0,00	0,00	jul/11	32.992,39	0,00	16.496,20
ago/10	0,00	0,00	0,00	ago/11	112.724,18	0,00	56.362,09
set/10	0,00	0,00	0,00	set/11	58.725,99	0,00	29.363,00
out/10	63.465,31	0,00	31.732,66	out/11	301.662,70	0,00	150.831,35
nov/10	56.222,72	0,00	28.111,36	nov/11	236.798,52	0,00	118.399,26
dez/10	0,00	0,00	0,00	dez/11	0,00	0,00	0,00

	CSLL Apurada	CSLL Confessada/recolhida	Valor Multa Isolada (50%)		CSLL Apurada	CSLL Confessada/recolhida	Valor Multa Isolada (50%)
jan/10	1.624,76	0,00	812,38	jan/11	1.648,10	0,00	824,05
fev/10	0,00	0,00	0,00	fev/11	0,00	0,00	0,00
mar/10	0,00	0,00	0,00	mar/11	0,00	0,00	0,00
abr/10	0,00	0,00	0,00	abr/11	0,00	0,00	0,00
mai/10	0,00	0,00	0,00	mai/11	0,00	0,00	0,00
jun/10	0,00	0,00	0,00	jun/11	4.589,96	0,00	2.294,98
jul/10	0,00	0,00	0,00	jul/11	14.422,04	0,00	7.211,02
ago/10	0,00	0,00	0,00	ago/11	41.300,70	0,00	20.650,35
set/10	0,00	0,00	0,00	set/11	21.861,35	0,00	10.930,68
out/10	29.397,61	0,00	14.698,81	out/11	109.318,58	0,00	54.659,29
nov/10	20.960,18	0,00	10.480,09	nov/11	85.967,46	0,00	42.983,73
dez/10	0,00	0,00	0,00	dez/11	0,00	0,00	0,00

Ciência do lançamento fiscal

O sujeito passivo teve ciência do lançamento fiscal na data de 29/07/2014, por via pessoal, consoante Aviso de Recebimento – AR juntado às fl. 122.

Impugnação

O contribuinte formalizou em 21/08/2014 a impugnação de fl. 126/138, assinada por seu procurador (sr. Felipe Augusto Boza de Souza, advogado, OAB/SC 25.905), cujo instrumento de procuração foi acostado às fl. 139. Em resumo, trouxe os argumentos que se seguem:

Denúncia espontânea.

Apona que o próprio Auditor-Fiscal vislumbra a figura da denúncia espontânea em seu relatório fiscal, vez que o sujeito passivo admitiu os equívocos e apresentou os documentos, concordando com as discrepâncias apuradas, o que aconteceu antes da conclusão dos trabalhos e da autuação fiscal. Assim, havendo a confissão do contribuinte antes da lavratura do Auto de Infração e da conclusão da ação fiscal, deve ser aplicado os benefícios da denúncia espontânea, quais sejam, a exclusão das multas e a possibilidade de pagamento somente do principal, acrescido dos juros moratórios.

Impossibilidade de concomitância de multas.

Destaca que tanto o IRPJ quanto a CSLL foram exigidos com multas de ofício e multa isolada num percentual de 75% cada uma, ou seja, 150% no total. E que a multa isolada somente é cabível nas hipóteses que não houver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal. Ressalta que não concorda com a aplicação de ambas as multas, por entender que a aplicação de uma exclui a outra, sendo que a aplicação, na forma como foi exigida, incidiria numa “duplicidade de multas de ofício”, o que, além de injusto, seria confiscatório. Assim, não é possível cumular as referidas penalidades, tendo por base o mesmo fato gerador.

Ressalta que não é o caso de se afastar por completo a aplicação da multa isolada, todavia, esta somente é pertinente quanto a Autoridade Tributária detectar a falta de recolhimento mensal. Assim, na exigência de tributo por Auto de Infração ou Notificação de Lançamento não há espaço para se incluir concomitantemente a cobrança da multa isolada, sobre a mesma omissão que gerou o lançamento do tributo, acrescido da multa de ofício, o que configuraria um bis in idem. Colacionou jurisprudências do CARF e de Poder Judiciário a corroborar a sua defesa.

Defende, ainda, que além do caráter confiscatório e do bis in idem da cumulação da multa de ofício com a multa isolada, há de se verificar que, para a aplicação da multa “qualificada”, é indispensável comprovar-se o evidente intuito de fraude, como definido nos arts. 71, 72 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964. No caso, não há que se falar em dolo ou fraude, uma vez que o próprio Auditor-Fiscal, em

seu relatório de fiscalização, confirmou que o contribuinte confessou o valor devido.

Ainda, com relação à multa isolada, argumenta que, caso se entenda por sua manutenção, deve a mesma ser reduzida para o patamar de 50%, uma vez que não houve dolo, conluio e/ou fraude, não cabendo a sua majoração.

Ao fim, requer o acolhimento da impugnação e o cancelamento das multas exigidas”.

A 10ª Turma da DRJ/BHE julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário em litígio, cuja decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

ESPONTANEIDADE. DESCABIMENTO APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL.

Nos termos do art. 138, parágrafo único, do CTN, não se configura a denúncia espontânea quando esta for apresentada após o início de qualquer procedimento fiscal. Qualquer procedimento do contribuinte adotado após a regular ciência do início do procedimento fiscal, de forma a eximir-se da sanção pela não observância da legislação de regência, não se encontra ao abrigo do referido instituto.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

Tratando-se de infrações distintas, é perfeitamente possível a exigência concomitante da multa de ofício isolada sobre estimativa obrigatória não recolhida ou recolhida a menor com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado, ao final do ano-calendário, com base no lucro real anual.

ALEGAÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO DAS MULTAS LANÇADAS.

A alegação de vedação ao confisco estabelecida na Constituição Federal é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por ser inconstitucional. É de se presumir, portanto, que a lei aprovada nos moldes constitucionais tenha estabelecido multas dentro de limites aceitáveis. Nesse sentido, não cabe à Autoridade Administrativa apreciar argumentos que negam validade a dispositivos legais regularmente inseridos no ordenamento normativo. A mais abalizada doutrina escreve que toda atividade da Administração Pública passa-se na esfera infralegal e que as normas jurídicas, quando emanadas do órgão legiferante competente, gozam de presunção de constitucionalidade, bastando sua mera existência para inferir a sua validade.

JURISPRUDÊNCIA. VINCULAÇÃO DAS DRJ.

As decisões proferidas em processos administrativos ou judiciais somente fazem efeitos entre as partes daqueles julgados. O contribuinte não juntou nos autos posição jurisprudencial que vincule as decisões prolatadas por este Colegiado Julgador.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Discordando da decisão, a Recorrente apresentou recurso voluntário, alegando que:

“1. DO TRANSCURSO DO PRAZO DO ART. 173, § ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Inicialmente de suma importância ressaltar que o recorrente foi autuado em 29/07/2014 e apresentou impugnação em 21/08/2014, com decisão proferida somente em 17/04/2020, cientificado da mesma em 17/09/2020.

Da simples leitura tem-se que entre a autuação, a apresentação de defesa (impugnação) e a ciência da decisão passaram-se mais de 06 (seis) anos, prazo este muito superior aos 05 (cinco) anos previstos pela legislação para que a Fazenda Pública constitua seu crédito tributário.

A Fazenda Pública não possui um prazo *ad eternum* para exercer seus atos, sob pena de se aceitar a imprescritibilidade do crédito tributário.

Isso porque o art. 173 confere a Fazenda Pública o prazo de 05 (cinco) anos para concluir o lançamento, ressaltando que o procedimento deve ser concluído na data do caput a contar da notificação do sujeito passivo.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Vê-se que o próprio CTN previu a possibilidade de a Fazenda Pública não concluir o procedimento de lançamento, decretando a extinção do direito do ente fiscal concluir o lançamento tributário pelo decurso de 05 (cinco) anos do início dos procedimentos fiscais.

O Decreto n. 70.235/72 delimita qual o marco inicial do lançamento tributário:

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;

Tem-se que não sendo concluído o auto de infração no prazo legal, ou seja, proferido julgamento no prazo do art. 173, do CTN, a contar do início do procedimento fiscal, tem-se como extinto o crédito ali apurado.

Assim, deve ser extinto o crédito tributário ora exigido, eis que extrapolado o prazo do § único do art. 173 do CTN.

2. DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ART. 174 DO CTN.

No entanto, ainda que se entenda pela não aplicação do parágrafo único do art. 173, do CTN, por entender que a constituição definitiva do crédito tributário, se deu com a ciência do contribuinte do auto de infração, tem-se que a partir de tal evento, inicia-se a contagem do prazo prescricional, inclusive para efeito da prescrição intercorrente, que deverá ser decretada no presente caso, uma vez que a Fazenda Pública restou inerte no processo administrativo fiscal por prazo superior aquele constante no art. 174 do CTN, ou seja, entre a notificação do auto de infração e a decisão de indeferimento da impugnação, passou-se mais de 06 (seis) anos, devendo ser decretada a prescrição intercorrente do presente feito.

Nesse sentido os tribunais pátrios têm entendido pelo reconhecimento da prescrição intercorrente administrativa quando o ente tributante se mantiver inerte na pendência de processo administrativo tributário por prazo superior aos cinco anos trazidos pelo artigo 174 do Código Tributário Nacional como suficientes para fulminar a pretensão de cobrança do crédito tributário.

(...)

A fim de deixar tal posição ainda mais clara, o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento que o processo administrativo deve ter um prazo determinado, sob pena de ofender ao princípio da duração razoável do processo, veja-se: (...)

Vê-se que os tribunais não permitem ao Fisco ter o poder de alongar um processo administrativo pelo tempo que lhe aprouver.

Não se prejudica tal entendimento, pelo fato de o art. 151, III, do Código Tributário Nacional, prever a suspensão da exigibilidade do crédito tributário com a apresentação de reclamação e/ou recurso administrativo.

Apesar da impugnação e/ou recurso administrativo suspender a exigibilidade do crédito, tal medida não suspende as obrigações acessórias e/ou prazo prescricional do crédito tributário.

Isso porque o próprio art. 111 do CTN dispõe a interpretação literal da legislação tributária quanto a suspensão do crédito tributário, de modo que não pode confundir suspensão da exigibilidade com suspensão de prazo prescricional, por conta de uma interpretação mais favorável ao Fisco, quando a lei exige uma interpretação literal.

Negar o curso do prazo prescricional enquanto pendente impugnação ou recurso no processo administrativo tributário é negar a aplicação do princípio da duração razoável do processo de maneira efetiva.

Assim, considerando que entre a notificação (29/07/2014), a apresentação da impugnação pelo contribuinte (21/08/2014), a decisão proferida pela autoridade fiscal (17/04/2020) e a ciência do contribuinte(17/09/2020), transcorreu mais de 06 (seis) anos, prazo superior ao disposto no art. 174 do CTN, tem-se como consumada a prescrição intercorrente devendo ser extinto o crédito tributário objeto do presente auto de infração.

3. DA ANALOGIA. ART. 108 CTN. DA APLICAÇÃO DO PRAZO DA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. LEI N. 9.430/96. DA IN RFB N. 1717, DE 17 DE JULHO DE 2017.

Outrossim, o art. 108 do CTN2 prevê que na ausência de disposição expressa, será utilizada a analogia e a equidade.

A mesma lógica até aqui apresentada – prazo de 05 anos para apreciação administrativa – se aplica ao contribuinte quando busca o ressarcimento/compensação de seus créditos pela via administrativa, o que se encontra disciplinado pelo art. 74, da Lei n. 9.430/96:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...)

§ 4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo.

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pela sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

E disciplinada pelo art. 73, §2º da Instrução Normativa RFB n. 1717, de 17 de julho de 2017, prevê o prazo de 05 (cinco) anos para a análise e homologação da compensação apresentada pelo contribuinte:

Art. 73. O sujeito passivo será cientificado da não homologação da compensação e intimado a efetuar o pagamento dos débitos indevidamente compensados no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data da ciência do despacho de não homologação.

(...)

§ 2º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

(...)

Ou seja, quando o contribuinte apresenta créditos para ressarcimento e/ou compensação, tem o fisco o prazo de 05 (cinco) anos para homologar ou não os valores apresentados, sob pena de em não o fazendo haver a homologação tácita e o pagamento e/ou compensação dos débitos.

Assim, o recorrente entende que o mesmo prazo deve ser aplicado à Fazenda Pública para a conclusão do processo administrativo que apura lançamento tributário, de modo que deve ser extinto o presente feito pelo transcurso do prazo disposto no art. 174 do CTN, dentro do processo administrativo sem qualquer providencia da autoridade fiscal.

4. DA APLICAÇÃO DA LEI N. 9.873/99. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO PARALISADO PELO PRAZO DE 03 ANOS.

Não fosse suficiente o até então exposto, desde 1999 está em vigor a Lei n. 9.873/99 que estabelece o prazo de prescrição para o exercício de ação punitiva pela Administração Pública Federal, direta e indireta.

Logo em seu art. 1º, a Lei n. 9.873/99 dispõe que “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 de responsabilidade funcional decorrente de paralisação, se for o caso.” Nota-se que o presente processo administrativo ficou paralisado por mais de 06 (seis) anos, sem a ocorrência de nenhuma causa de interrupção da prescrição da pretensão punitiva nas hipóteses previstas nos incisos do artigo 2º:

(...)

Como se percebe dos julgamentos mencionados, quando houver evidente demonstração de inércia por ininterruptos três anos, a prescrição trienal estará configurada e, conseqüentemente, invalidará a pretensão punitiva discutida nº processo administrativo.

Diante do exposto, verificada a inércia da autoridade fiscal, deve ser aplicado o art. 1º, da Lei n. 9.873/99, ao presente caso e decretada a prescrição intercorrente do presente processo administrativo fiscal, com a conseqüente extinção do crédito tributário e o arquivamento do auto de infração.

5. DENÚNCIA ESPONTÂNEA

A Delegacia de Julgamento não acolheu a alegação de denúncia espontânea, mantendo o patamar das multas aplicadas.

Ocorre que deve ser reformada a decisão da Delegacia de julgamento, uma vez que o próprio auditor fiscal que lavrou o auto de infração vislumbra a figura da denúncia espontânea em seu relatório fiscal datado em 21/07/2014, onde o sujeito passivo, ora recorrente, admite os equívocos e apresenta os documentos, concordando com as discrepâncias, vejamos:

“Depreende-se da resposta da fiscalizada a admissão de equívocos na apuração/recolhimento dos tributos nos anos de 2010 e 2011. Já quanto ao ano de 2012 o contribuinte afirma estar em plena regularidade. No dia 17/07/2014, foram apresentados os Livros de Apuração do Lucro Real e da CSLL (DOCs). 5 e 6) e documentação evidenciando saldos de impostos devidos (DOCs). 7 a 10). 2.2 DO RECOLHIMENTO/CONFISSÃO DO IRPJ E DA CSLL. Por intermédio da análise da documentação apresentada pelo contribuinte foi possível constatar que de fato não há discrepância entre os valores declarados na DIPJ do AC 2012 e os confessados/recolhidos. No entanto, restou evidente que nos anos de 2010 e 2011 há inconsistências em suas declarações que, de fato, acarretaram em recolhimentos a menor dos tributos devidos”.

Nota-se que o próprio auditor fiscal destacou em seu relatório confissão efetuada pela recorrente, o que ocorreu antes da conclusão de seus trabalhos e da autuação fiscal, o que caracteriza a denúncia espontânea.

Convenhamos que a figura da denúncia espontânea foi criada com o intuito de evitar o contraditório e o contencioso, de modo que assim procedendo o sujeito passivo, fica exonerado das multas, devendo recolher somente o principal acrescido de juros.

Assim, havendo a confissão da impugnante antes do auto de infração e da conclusão da ação fiscal, deve ser reformada a r. decisão e aplicada à recorrente os benefícios da denúncia espontânea, quais sejam, a exclusão das multas e a possibilidade do pagamento de somente o principal acrescido dos juros moratórios.

6. DA CONCOMITÂNCIA DE MULTAS. IMPOSSIBILIDADE

Além de não considerar a denúncia espontânea, a r. decisão da Delegacia de Julgamento admitiu a possibilidade da cumulação das multas de ofício e isoladas sobre o mesmo fato, o que é vedado, devendo ser reformada a r. decisão, principalmente, neste ponto.

Observa-se que tanto no caso da CSLL quanto no caso do IRPJ do período referente aos fatos geradores entre 01/01/2010 e 31/12/2011 foram aplicadas

multas de ofício e isoladas num percentual de 75% cada uma, ou seja, 150% nº total.

As multas aplicadas encontram-se fundamentadas no inciso II, alíneas "a" e "b" do art. 44 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

A rigor, portanto, tais hipóteses não trazem novas hipóteses de cabimento de multa, mas tão-somente formas de exigibilidade isolada das multas do inciso I, em consequência de, nos casos ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

A recorrente não concorda com a aplicação de ambas as multas, simplesmente por entender que a aplicação de uma exclui a outra, sendo que a aplicação diversa incidiria numa “duplicidade de multas de ofício” exigidas, ambas com a base de cálculo e incidência sobre o mesmo fato gerador, o que, além de injusto, seria confiscatório, porque violaria o inciso IV, do art. 150 da Constituição Federal.

No que tange à exigência concomitante da multa de ofício e da multa isolada, decorrente do mesmo fato não é possível cumular-se as referidas penalidades.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ao tratar do Auto de Infração com tributo e sem tributo dispôs: (...)

Não se quer, nesta esfera administrativa, proclamar a inconstitucionalidade do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996. Trata-se, sim, de interpretá-la de forma sistemática, em harmonia com o ordenamento jurídico onde está inserida, do qual, a toda evidência, faz parte e deve ser incluída até mesmo (e principalmente) a Constituição, bem assim as leis complementares dela decorrentes.

Não é o caso, por conseguinte, de se afastar por completo a aplicação da multa isolada. Será ela pertinente quando a autoridade tributária, valendo-se da prerrogativa de fiscalizar o contribuinte no próprio ano-calendário, ou mesmo em momento posterior a este, detectar a falta de recolhimento mensal. Aí a multa terá lugar, mesmo que o autuado não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.

Na exigência de tributo por auto de infração ou notificação de lançamento não há espaço para se incluir concomitantemente a cobrança da multa de lançamento de ofício isolada, sobre a mesma omissão que gerou o lançamento do tributo, acrescido da multa de ofício.

Haveria, aí, um bis in idem.

Ademais, sistematicamente, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que tem a prerrogativa de julgar em segunda instância os processos administrativos fiscais no âmbito federal, tem afastado a cobrança da multa isolada, sob o fundamento de que não se pode aplicar duas multas sobre a mesma base de cálculo, vejamos: (...)

Não fosse suficiente o entendimento da recorrente que a aplicação de ambas as multas dispostas no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 tenham caráter confiscatório e de bis in idem, há de verificar que para a aplicação de multa qualificada, é indispensável comprovar-se o evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964:

(...)

A fraude se caracteriza por uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe, sempre, a intenção de causar dano à fazenda pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte a uma obrigação tributária.

Assim, ainda que o conceito de fraude seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública, onde, utilizando-se de subterfúgios, escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

Ou seja, o dolo é elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, que o diferencia da declaração inexata ou da falta ou pagamento a menor do tributo ou da omissão de rendimentos na declaração de ajuste anual, seja ela pelos mais variados motivos que se possa alegar.

Dessa forma, o intuito doloso deve estar plenamente demonstrado (nota fiscal fria, calçada, declaração do beneficiário do pagamento de que não prestou os serviços etc), sob pena de não restarem evidenciados os ardis característicos da fraude, elementos indispensáveis para ensejar o lançamento da multa qualificada.

O intuito do contribuinte de fraudar não pode ser presumido: compete ao fisco exhibir os fundamentos concretos que revelem a presença da conduta dolosa, ou seja, compete à fiscalização apresentar os elementos de prova que demonstrem a intenção do contribuinte de fraudar o fisco.

Não há o que se falar em dolo de fraude, uma vez que o próprio auditor fiscal em seu relatório de fiscalização confirmou que a recorrente confessou o valor devido.

Convenhamos, confissão e dolo fraudulento, são duas coisas que não andam juntas, bem ao contrário, se fosse interesse da recorrente fraudar o fisco, teria apresentado documentos e mais documentos para escusar-se a pagar o tributo em questão.

Assim, por qualquer prisma que se visualize o presente caso, deve ser reformada a r. decisão da delegacia de julgamento, para que seja excluída a incidência conjunta da multa de ofício e/ou isolada, por conta da impossibilidade de cumulação de ambas.

7. MULTA ISOLADA – REDUÇÃO PARA 50%

Por fim, em sendo mantida a r. decisão da Delegacia de Julgamento, o que se diz apenas a título de argumentação, deve a multa isolada ser reduzida para o patamar de 50%, uma vez que como já demonstrado durante a instrução processual, não houve dolo de conluio e/ou fraude pela recorrente, não cabendo sua majoração, devendo a mesma ser reduzida para o patamar de 50%.

8. DOS PEDIDOS

À vista de todo o exposto, requer o reconhecimento da prescrição intercorrente do processo administrativo, face o transcurso do prazo legal, com o cancelamento do auto de infração e seu arquivamento de ofício e a consequente extinção do crédito tributário ali apurado; quando não, deve ser reformada a r. decisão da Delegacia de Julgamento sendo canceladas as multas exigidas.”

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**, Relatora.

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

SÍNTESE DOS FATOS

Conforme já relatado, a auditoria teve por objeto a verificação do cumprimento das obrigações tributárias relativas ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), referentes aos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012.

O procedimento fiscal foi instaurado em decorrência da identificação, pelos sistemas de acompanhamento da Receita Federal, de incompatibilidades entre os valores declarados nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) e os valores confessados e recolhidos por meio das Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), especialmente no que se refere aos tributos apurados com base no regime do lucro real.

Em 20 de junho de 2014, foi expedido Termo de Intimação ao contribuinte, requisitando esclarecimentos e a comprovação das confissões e quitações dos tributos indicados nas fichas relativas ao IRPJ e à CSLL, tanto anuais quanto por estimativa mensal.

Em resposta, apresentada em 26 de junho de 2014, a fiscalizada reconheceu a existência de equívocos nas apurações e declarações relativas aos exercícios de 2010 e 2011, sustentando que as DIPJs e DCTFs deveriam ser retificadas, bem como solicitando a compensação dos valores devidos com supostos créditos tributários de PIS e COFINS. Quanto ao ano de 2012, a Recorrente alegou plena regularidade fiscal, afirmando inexistirem divergências entre os valores declarados e os efetivamente recolhidos.

No curso da fiscalização, foram apresentados os Livros de Apuração do Lucro Real (LALUR) e da CSLL, bem como documentação contábil complementar destinada à comprovação dos valores apurados e dos saldos de tributos devidos. A análise técnica desses documentos permitiu à autoridade fiscal concluir que, de fato, não subsistiam inconsistências no exercício de 2012, sendo considerados regulares os recolhimentos e confissões efetuados naquele período.

Todavia, relativamente ao ano-calendário de 2010, restou comprovado que, embora o contribuinte tenha apurado base de cálculo e tributos devidos, os valores correspondentes não foram devidamente confessados nem recolhidos, caracterizando inadimplência tributária.

Após a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas, apurou-se a existência de IRPJ devido no montante de R\$ 17.192,66 e CSLL devida no valor de R\$ 10.315,59, além de tributos apurados por estimativa mensal que igualmente deixaram de ser recolhidos, ensejando a aplicação de multa isolada prevista na legislação de regência.

No tocante ao ano-calendário de 2011, as irregularidades revelaram-se ainda mais substanciais. A Recorrente declarou valores incompatíveis com a efetiva apuração do lucro real e deixou de recolher integralmente os tributos devidos. A própria empresa reconheceu a falha em sua manifestação fiscal.

A análise dos livros contábeis evidenciou a apuração de Lucro Real significativo, resultando em IRPJ devido, incluindo adicional, no valor total de R\$ 586.689,30, bem como CSLL devida no montante de R\$ 219.848,34, valores que não foram objeto de confissão nem recolhimento. Ademais, constatou-se a ausência de pagamento das estimativas mensais, incidindo, novamente, a multa isolada cabível.

Diante das infrações apuradas, a Receita Federal procedeu ao lançamento de ofício dos tributos não recolhidos, acrescidos de juros de mora, multa de ofício no percentual de 75%, bem como das multas isoladas sobre os valores apurados por estimativa mensal. Ao final da auditoria, apurou-se um crédito tributário consolidado no valor de R\$ 2.242.169,63.

A Recorrente apresentou impugnação tempestiva, sustentando principalmente a ocorrência de denúncia espontânea, sob o argumento de que teria reconhecido os equívocos e apresentado documentos antes da conclusão da fiscalização. Alegou, ainda, que esse reconhecimento deveria afastar a aplicação das multas, limitando a exigência ao tributo principal acrescido apenas de juros moratórios.

A 10ª Turma da DRJ/Belo Horizonte, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário lançado, inclusive as multas de ofício e a multa isolada.

Nesse contexto, o acórdão de piso afastou essa tese, esclarecendo que a denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, exige dois requisitos cumulativos: a confissão formal do débito e o efetivo pagamento do tributo com juros, antes do início de qualquer procedimento fiscal.

No caso concreto, o contribuinte somente se manifestou após o recebimento do Termo de Intimação Fiscal, ocorrido em 20/06/2014, o que descaracteriza a espontaneidade.

O colegiado “a quo” enfatizou que a legislação permite expressamente a aplicação simultânea dessas penalidades e que a multa isolada é devida independentemente da apuração de lucro ou prejuízo fiscal, sendo fixada no percentual legal de 50%, e não de 75%, como equivocadamente alegado pelo contribuinte.

Inconformada, a Recorrente apresentou recurso voluntário alegando a extinção do crédito tributário por decadência, com fundamento no art. 173, parágrafo único, do CTN. A Recorrente sustentou que entre o início do procedimento fiscal (em 29/07/2014) e a ciência da decisão administrativa (em 17/09/2020) transcorreu prazo superior a cinco anos, sem conclusão válida do lançamento, o que impediria a Fazenda Pública de constituir legitimamente o crédito tributário.

Subsidiariamente, a empresa alega a ocorrência de prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, com base no art. 174 do CTN e com base na Lei nº 9.873/99 que prevê prescrição intercorrente em processos administrativos paralisados por mais de três anos, argumentando que o processo permaneceu sem movimentação relevante por período superior ao permitido em lei. Também invocou por analogia, prazos aplicáveis à homologação tácita de compensações tributárias, reforçando a necessidade de limite temporal para a atuação do Fisco

Por fim, a Recorrente sustenta a existência de denúncia espontânea, pois houve confissão e entrega de documentos antes da conclusão da fiscalização, o que justificaria a exclusão das multas.

Além disso, argumenta pela impossibilidade de cumulação de multa de ofício e multa isolada, por configurarem bis in idem e terem caráter confiscatório. Diante disso, requereu o cancelamento integral do auto de infração ou, alternativamente, a exclusão ou redução das penalidades aplicadas.

DA ANÁLISE DAS RAZÕES RECURSAIS

PRELIMINARMENTE

Em sede recursal, a Recorrente sustentou, em síntese, a nulidade do crédito tributário lançado em razão da ocorrência de decadência e/ou prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo fiscal, uma vez que transcorreram mais de seis anos entre a lavratura do auto de infração (29/07/2014), a apresentação da impugnação e a ciência da decisão administrativa (17/09/2020), em violação aos prazos previstos nos arts. 173 e 174 do Código Tributário Nacional, bem como aos princípios da razoável duração do processo e da eficiência administrativa.

Subsidiariamente, alegou a incidência da prescrição intercorrente administrativa, nos termos do art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/1999, em razão da paralisação injustificada do processo por período superior a três anos, sem a prática de atos inequívocos de apuração aptos a interromper o prazo prescricional.

Defendeu, ainda, por analogia (art. 108 do CTN), a aplicação do prazo quinquenal de homologação tácita previsto no art. 74 da Lei nº 9.430/1996, argumentando que o mesmo prazo conferido à Administração para analisar pedidos de compensação deve ser aplicado à conclusão de processos administrativos de lançamento tributário.

Tais argumentos não foram aventados por ocasião da impugnação, mas, por tratar de matérias de ordem pública, passarei a examiná-las.

Da alegada decadência do direito de lançar (art. 173 do CTN)

A Recorrente sustentou a nulidade do crédito tributário sob o argumento de que o lapso temporal transcorrido entre a lavratura do auto de infração, a impugnação e a ciência da decisão administrativa teria ultrapassado o prazo previsto no art. 173 do Código Tributário Nacional.

Porém, não lhe assiste razão.

Entendo que o prazo decadencial previsto no art. 173 do CTN refere-se exclusivamente ao direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, o que se perfaz com a lavratura do auto de infração e a regular ciência do sujeito passivo, e não ao tempo de tramitação do processo administrativo fiscal.

No caso concreto, o auto de infração foi lavrado em 29/07/2014, dentro do prazo legal para constituição do crédito tributário, inexistindo qualquer vício quanto ao exercício tempestivo do poder de lançar pela autoridade fiscal.

A superveniência de eventual demora no julgamento administrativo não tem o condão de retroagir para fulminar crédito tributário validamente constituído, sob pena de se confundir decadência com regras procedimentais internas da Administração Tributária.

Assim, improcede a alegação de decadência.

Da inexistência de prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal

A Recorrente invocou, ainda, a ocorrência de prescrição intercorrente administrativa, com fundamento nos arts. 174 do CTN e 1º, §1º, da Lei nº 9.873/1999, em razão da suposta paralisação do feito por período superior a três anos.

Tal tese igualmente não merece acolhimento.

Inicialmente, cumpre destacar que o art. 174 do CTN disciplina a prescrição para a cobrança judicial do crédito tributário, aplicável após a sua constituição definitiva, não sendo extensível ao curso do processo administrativo fiscal, no qual se encontra suspensa a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, inciso III, do CTN.

Quanto à invocação da Lei nº 9.873/1999, esta dispõe sobre a prescrição da ação punitiva da Administração Pública no âmbito do exercício do poder sancionador, não se aplicando aos créditos tributários, cuja disciplina é reservada à lei complementar, conforme o art. 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal.

A jurisprudência administrativa consolidada deste Conselho é firme no sentido de que não há prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal tributário, por ausência de previsão legal específica em lei complementar. Eventual morosidade na tramitação do processo, embora indesejável, não resulta na extinção do crédito tributário, inexistindo no ordenamento jurídico tributário norma que imponha tal consequência.

Inclusive, trata-se de entendimento sumulado por intermédio da Súmula 11 do CARF estabelece que "não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal".

Dessa forma, rejeita-se também a alegação de prescrição intercorrente.

Da inaplicabilidade do prazo de homologação tácita por analogia (art. 108 do CTN)

A Recorrente sustentou, ainda, que, por analogia, deveria ser aplicado ao presente caso o prazo quinquenal de homologação tácita das compensações previsto no art. 74 da Lei nº 9.430/1996, com fundamento no art. 108 do CTN. Tal tese não prospera.

A analogia constitui método de integração da legislação tributária apenas para suprir lacunas normativas, nos termos do art. 108 do CTN, sendo vedada quando importar em exoneração do crédito tributário sem previsão legal expressa. No caso, inexistente lacuna normativa quanto aos prazos de decadência e prescrição aplicáveis aos créditos tributários, os quais se encontram exhaustivamente regulados pelos arts. 173 e 174 do CTN.

Além disso, o prazo de homologação tácita previsto no art. 74 da Lei nº 9.430/1996 refere-se a procedimento específico de compensação declarada pelo contribuinte, não sendo juridicamente possível estendê-lo, por analogia, ao julgamento de processos administrativos fiscais que versem sobre lançamento de ofício. Assim, descabe a aplicação analógica pretendida.

Portanto, rejeito todas as preliminares de nulidade suscitadas pela Recorrente

MÉRITO

DENÚNCIA ESPONTÂNEA

Conforme já relatado, trata-se de auto de infração de IRPJ e CSLL referente aos anos-calendário de 2010 e 2011, resultante de procedimento de revisão das DIPJ realizadas pela Receita Federal. A fiscalização identificou inconsistências entre os valores declarados e os valores efetivamente apurados, além da ausência de confissão e recolhimento dos tributos devidos tanto na apuração anual quanto nas estimativas mensais.

No mérito, a Recorrente sustentou a ocorrência de denúncia espontânea, uma vez que teria confessado as inconsistências relativas aos exercícios de 2010 e 2011 e apresentado integralmente a documentação antes da conclusão da ação fiscal e da lavratura definitiva do auto de infração, o que afastaria a exigência das multas, mantendo-se apenas o principal acrescido de juros.

Todavia, tal argumento não merece prosperar, pois, no caso concreto, o procedimento fiscal teve início com o Termo de Intimação Fiscal do qual o contribuinte teve ciência, por via postal, na data de 20/06/2014.

Destarte, somente seria cabível a denúncia espontânea se, antes de tal data, o contribuinte tivesse confessado em DCTF os valores efetivamente devidos de IRPJ e de CSLL e, ainda, procedesse ao recolhimento dos respectivos valores, com o acréscimo dos juros moratórios. Tais procedimentos, ao contrário, não foram verificados na presente situação.

Nesse contexto, nos termos do art. 114, § 12º, I do Regimento Interno do CARF (RICARF/2023), como não inovação nas razões recursais neste tocante, me permito aderir à fundamentação coligida no acórdão-recorrido.

Assim, por entender que a decisão recorrida examinou pormenorizadamente todas as questões pontuadas pela Recorrente e, por concordar, PARCIALMENTE com seu conteúdo, registro o seguinte trecho do acórdão-recorrido adotando suas razões de decidir como fundamento da presente decisão:

“II. Mérito.

II.1. Da alegada configuração da denúncia espontânea.

Em sua defesa, a impugnante sustenta que reconheceu, antes do término do procedimento fiscal e da lavratura do Auto de Infração, a existência de equívocos na apuração e recolhimento dos tributos nos anos de 2010 e 2011, concordando com as discrepâncias apontadas pela Autoridade Fiscal; nesse sentido, entende ser aplicável à sua situação os benefícios da denúncia espontânea, mediante exclusão das multas e a possibilidade do pagamento apenas do principal dos tributos devidos, acrescido dos correspondentes juros moratórios.

A pretensa “confissão espontânea”, arguida pela impugnante, pauta-se no teor dos expedientes apresentados à Fiscalização em 26/06/2014 (fl. 38) e 17/07/2014 (fl. 39), pelos quais, além da juntada dos documentos de fl. 40/115, assim reconheceu, quanto às inconsistências apontadas para os anos-calendário de 2010 e 2011:

- **Quanto a alegação de divergência entre os valores informados na DIPJ Ano Base 2010**, em relação aos valores devidos e não informados na DCTF do período correspondente, constatamos estar em desacordo.

Porém o valor informado em DIPJ fichas 17, não está correto pois, a informação anterior na ficha 16, demonstra mensalmente o resultado real da empresa que, por sua vez apenas apurou lucros nos meses de janeiro, outubro e novembro. O imposto informado na ficha 12A não está de acordo com o imposto devido, tanto para o IR como para a CSLL. Em nosso entendimento a DIPJ e as DCTF deverão ser retificadas e, solicitamos as compensações diante dos créditos tributários havidos de PIS e COFINS das aquisições de insumos pelo contribuinte a serem apurados através de Perdcomp;

-**Quanto a alegação de divergência entre os valores informados na DIPJ Ano Base 2011**, em relação aos valores devidos e não informados na DCTF do período correspondente, constatamos estar em desacordo, restando em aberto o imposto devido. Os impostos apurados, bem como seus acréscimos legais, solicitamos as compensações diante dos créditos tributários havidos de PIS e COFINS das aquisições de insumos pelo contribuinte a serem apurados através de Perdcomp;

As informações e documentos referenciados foram apresentados pela pessoa jurídica em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal de fl. 34/35, recebido 20/06/2014, sendo este o primeiro ato administrativo do qual o contribuinte foi cientificado após início do procedimento fiscal de revisão de suas DIPJ.

Para ser configurada a confissão espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, com relação aos tributos devidos em 2010 e 2011, objetos da presente autuação, e não se submeter às penalidades decorrentes do lançamento de ofício (incidência de multa de ofício sobre os valores lançados), necessariamente deveria o interessado, dentro do prazo de sua espontaneidade (ou seja, antes do início do procedimento fiscal), cumprir dois requisitos essenciais, a saber, a entrega da declaração de confissão (DCTF) e o pagamento dos valores devidos, com incidência dos juros de mora correspondentes. É o que se depreende da norma constante no dispositivo legal:

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 de depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o 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.** (destacou-se)

Com efeito, o instituto de que trata o art. 138 do CTN – denúncia espontânea – impõe a necessidade de que o contribuinte proceda à comunicação da infração à Autoridade Tributária, nas formas estabelecidas pela legislação atinente a cada tributo – n.º caso, tratando-se de exigência de IRPJ e de CSLL, através da confissão dos valores devidos em DCTF – , e realize o pagamento do principal e juros de mora, antes de iniciado qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. Não cumpridos tais requisitos, ou ausente qualquer deles, não há que se falar em exclusão da responsabilidade pela cometimento de infração.

No caso concreto, tratado nos autos, nenhum destes requisitos foram cumpridos – o contribuinte não confessou em DCTF, antes do início da ação fiscal, os débitos exigidos na autuação, nem tampouco realizou os correspondentes pagamentos em Darf, com incidência dos correspondentes encargos moratórios. Apenas reconheceu, perante à Autoridade Fiscal, após iniciado o procedimento de ofício, a existência das inconsistências inicialmente apontadas, com respeito à declaração e recolhimento dos valores devidos de IRPJ e de CSLL.

O fato de, no curso da ação, ou seja, após iniciado o procedimento de verificações de ofício por parte da Administração Tributária competente, o atuado reconhecer as inconsistências existentes quanto à falta de confissão e de recolhimento dos tributos federais a que se submete, não o enquadra na situação de se beneficiar do instituto da denúncia espontânea, regulado pelo citado art. 138 do CTN. Ademais, referida norma faz ressalva, em seu parágrafo único, de que o instituto não alcança o contribuinte contra o qual fora formalizado o início do procedimento fiscal.

A respeito do início do procedimento fiscal, observe-se a redação do artigo 7º, caput e § 1º, do Decreto nº 70.235, de 1972:

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;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.(...)

(destacou-se)

No caso concreto, o procedimento fiscal teve início com o Termo de Intimação Fiscal do qual o contribuinte teve ciência, por via postal, na data de 20/06/2014. Destarte, somente seria cabível a denúncia espontânea se, antes de tal data, o contribuinte tivesse confessado em DCTF os valores efetivamente devidos de IRPJ e de CSLL e, ainda, procedesse ao recolhimento dos respectivos valores, com o acréscimo dos juros moratórios. Tais procedimentos, ao contrário, não foram verificados na presente situação.

Nesse sentido, não há como considerar os argumentos suscitados na peça de defesa, quanto ao tópico em questão.”

DA MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS DE IRPJ E CSLL E DA MULTA DE OFÍCIO: IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA CONCOMITANTE

No tocante às penalidades, a Recorrente alegou a impossibilidade de cumulação da multa de ofício com a multa isolada, por configurarem *bis in idem*, por incidirem sobre o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo, em afronta ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996 e ao princípio constitucional da vedação ao confisco (art. 150, IV, da CF), pleiteando a exclusão de uma delas.

Quanto a essa alegação, entendo assistir razão à Recorrente.

Analisando-se o auto de infração lavrado, verifica-se que há cobrança cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, sobre os mesmos valores supostamente devidos a título de IRPJ e da CSLL, o que não pode ser admitido, nos moldes previstos pela Súmula CARF nº 105, assim disposta:

Súmula CARF nº 105

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014

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.(...)

O teor da súmula é cristalino no sentido de impedir a aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício, devendo prevalecer esta última. Outrossim, deve-se lembrar, ainda, da Súmula CARF nº 82 Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 10/12/2012.

O conteúdo sumulado consolidou o entendimento de que as estimativas consistem em mera antecipação do tributo devido, tornando-as inexigíveis após o término do ano-calendário, a partir do qual o próprio tributo é apurado e devido.

Assim, os lançamentos conjuntos em que se exige a multa de ofício pelo não pagamento dos tributos apurados sob a sistemática do lucro real anual em conjunto com a multa isolada afronta aos princípios da consunção, estrita legalidade e proporcionalidade.

Não se pode olvidar que, de fato, há quem entenda que a Súmula CARF nº 105 não se aplica aos fatos depois da edição da Lei 11.488/2007, porquanto esta lei teria alterado o arcabouço jurídico que motivou a formulação da retrocitada Súmula.

Essa Conselheira, entretanto, alinha-se à corrente que entende que a mera reformulação do dispositivo, no aspecto formal, não alterou a real motivação para a não imposição das multas concomitantemente.

Como bem explica o Relator do voto condutor do Acórdão nº 9101-007.042 – CSRF/1ª TURMA, sessão de 7 de junho de 2024 “o que a Lei 11.488/2007 fez foi apenas realocar a norma jurídica, transformando o que eram alíneas em incisos”. E o julgador complementa:

“(…)

A ora Recorrente, em suma, alega que a multa isolada prevista no art. 44, II, b, da Lei nº. 9.430, de 1996, na redação dada pela Lei n.º 11.488/07, decorre do descumprimento da obrigação de recolher a estimativa apurada no mês calendário, independentemente de se apurar ou não resultado anual tributável, sendo cabível mesmo após o encerramento do ano-calendário e nada tendo a ver com a multa devida pela falta de recolhimento do tributo apurado com base no lucro real anual ou trimestral.

E conclui que que (i) não se aplica ao caso o disposto no enunciado n. 105 da Súmula do CARF, pois os precedentes que renderam a aprovação do verbete tratam de lançamentos relativos a fatos geradores ocorridos anteriormente ao advento da Medida Provisória n. 351, convertida na Lei n. 11.488 de 2007, logo, em contexto fático-jurídico diverso; (ii) é possível a aplicação conjunta da multa isolada prevista no artigo 44, II, b, da Lei n. 9.430/96 com a multa de ofício.

Posto isso, sendo objetivo, temos que este mesmo Conselheiro, já no âmbito jurisdicional desta mesma C. 1ª Turma da CSRF do E. CARF, na condição de Redator Designado, expressou sua posição no v. Acórdão nº 9101-005.080, proferido na sessão de julgamento de 1º de setembro de 2020 (assim como diversas outras, de mesmo teor jurisdicional, posteriormente).

Assim, adota-se, a seguir, o mesmo entendimento, há muito já defendido e conhecido. O tema da aplicação cumulada das multas isoladas e de ofício vem sendo largamente discutido no âmbito do contencioso administrativo tributário federal há décadas, sendo, inclusive, objeto da Súmula CARF nº 105, verbete este que exprime a posição institucionalmente pacificada sobre a matéria. Confira-se o teor do entendimento sumulado:

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.

A Fazenda Nacional defende que a Súmula CARF nº 105 aplicar-se-ia apenas aos fatos jurídicos ocorridos antes do ano-calendário de 2007, em face de alteração legislativa promovida àquele tempo no art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 11.488/2007, que acabou revogando o inciso IV do seu §1º, expressamente mencionado na referida súmula.

Porém, também há muito firmou-se o 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 as penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela incorrência 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.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF nº 105):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 2002 NULIDADE DA DECISÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A garantia constitucional de ampla defesa, no processo administrativo fiscal, está assegurada pelo direito de o contribuinte ter vista dos autos, apresentar impugnação, interpor recursos administrativos, apresentar todas as provas admitidas em direito e solicitar diligência ou perícia. Não caracteriza cerceamento do direito de defesa o indeferimento de perícia, eis que a sua realização é providência determinada em função do juízo

formulado pela autoridade julgadora, ex vi do disposto no art. 18, do Decreto 70.235, de 1972.

OMISSÃO DE RECEITAS. NOTAS FISCAIS DE SAÍDA E CUPONS FISCAIS. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO.

Não comprovado que as notas fiscais de saída e cupons fiscais correspondem a uma mesma operação, resta configurada a omissão de receitas.

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. (destacamos)

(...)

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, mostra-se acertado o cancelamento das 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.

(...)”

A reforçar tal entendimento, vejamos também passagem do voto do I. Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli no Acórdão 9101-005.824, de 8 de agosto de 2021:

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

Com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado que: “a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.” Na prática, a Súmula aplica-se indubitavelmente para os fatos compreendidos até dezembro/2006.

Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial, na linha do que argumenta a Recorrente, que sustenta que, após a nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007 (conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007) ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria mais espaço para interpretação diversa daquela que conclui pela possibilidade jurídica da exigência de multa isolada sobre estimativas mensais não recolhidas, mesmo nos casos em que também houver sido formulada exigência de multa de ofício em razão da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados no final do mesmo ano de apuração.

Por essa linha de pensamento, o Legislador teria prescrito sanções autônomas e inconfundíveis, autorizando ao fisco, na hipótese do contribuinte deixar de recolher estimativas mensais de IRPJ e CSLL, inclusive aquelas apuradas de ofício e, paralelamente, não recolher integralmente estes mesmos tributos no final do período de apuração, aplicar as duas sanções concomitantemente (multa de ofício sobre o IRPJ/CSLL devidos e não recolhidos + multa isolada sobre as estimativas “em aberto”).

Vejamos, então, o que dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007): (...)Da leitura desses dispositivos, verifica-se que a multa de ofício de 75% prevista no inciso I é aplicável nos casos de falta de pagamento de imposto ou contribuição, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Já a multa isolada de 50%, prevista no inciso II, deve incidir sobre o valor das estimativas mensais não recolhidas, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física e ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Nesse contexto, não se pode perder de vista que as estimativas são meras antecipações do tributo devido, não figurando, portanto, como tributos autônomos. A propósito, dispõe a Súmula CARF 82 que “após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas”.

Também não nega-se que o não recolhimento das estimativas e o não recolhimento do tributo efetivamente devido são infrações distintas, como foi reconhecido pela própria lei nos incisos I e II acima transcritos. Todavia, e este é o ponto central para a discussão, quando ambas as obrigações não foram cumpridas pelo contribuinte, o princípio da absorção ou consunção impõe que a infração pelo inadimplemento do tributo devido prevaleça, afinal o dever de antecipar o pagamento por meio de estimativas configura etapa preparatória para o dever de recolher o tributo efetivamente devido, este sim o bem jurídico tutelado pela norma.

Adotando, então, uma interpretação histórica e sistemática dos referidos dispositivos legais e Súmulas, verifico que a alteração legislativa mencionada não possui qualquer efeito quanto à aplicação da Súmula CARF nº 105 para fatos geradores posteriores a 2007.

Isso porque a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa (antecipação do tributo devido) não recolhida. Admitir o contrário permitiria punir o contribuinte em duplicidade, em clara afronta aos princípios da consunção, estrita legalidade e proporcionalidade. (...)"

Por conseguinte, deve ser afastada a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL.

Subsidiariamente, a Recorrente requereu a redução da multa isolada para o percentual de 50%, diante da inexistência de dolo, fraude ou conluio, requerendo, ao final, o cancelamento do auto de infração.

Porém, considerando meu posicionamento sobre a impossibilidade de cumulação das multas, entendo que perdeu o objeto.

“(iii) Demais argumentos sobre as multas lançadas.

A impugnante trouxe, ainda, dois outros questionamentos que, na verdade, resultam de entendimentos equivocadas quanto às multas exigidas na presente autuação (multa de ofício vinculada e multa de ofício isolada) e as legislações que lhe são pertinentes.

O primeiro refere-se à argumentação de que, para aplicação da multa “qualificada”, é indispensável comprovar o evidente intuito de fraude, nos termos dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Na verdade, nos termos do art. 44 da já citada Lei nº 9.430, de 1996, é possível que a multa de ofício vinculada, prevista no inciso I do dispositivo legal (75%) seja “agravada” e/ou “qualificada”, caso se apure as seguintes situações:

a) Cobrança com percentual duplicado, caso se apure as situações previstas nos artigos 71 (sonegação), 72 (fraude) ou 73 (conluio) da Lei nº 4.505, de 1962. Essa é a chamada “multa agravada”, no percentual de 150% sobre o valor dos tributos lançados, prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, situação que não se configurou no caso presente. Ou seja, a Autoridade Fiscal não enquadró as infrações apuradas dentro das situações previstas na Lei nº 4.502, de 1964 (sonegação/fraude/conluio) e, por conseguinte, não agravou a multa de ofício, procedendo ao seu lançamento com o percentual padrão previsto no inciso I do caput (75%).

b) Cobrança com percentual aumentado pela metade, nos casos de não atendimento, pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos ou para apresentar documentos requisitadas. Essa é a chamada “multa qualificada”, prevista no art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, podendo ser aplicada, caso se apure as situações previstas na lei, no percentual de 112,5% (quando a multa de ofício a ser aplicada for de 75% - art. 44, I) ou no percentual de 225% (quando a multa de ofício a ser aplicada for de 150% - art. 44, § 1º). No caso concreto, também não houve a incidência da qualificação da multa de ofício.

Portanto, não havendo a aplicação da multa agravada e/ou da multa qualificada, na situação presente, não há de se considerar a argumentação suscitada pela defendente, no sentido de que foram inobservados os pressupostos para se proceder à qualificação da referida penalidade e, tampouco, quanto à inexistência de dolo ou fraude praticados pela pessoa jurídica, situações delineadas na Lei nº 4.502, de 1964, que dão ensejo ao seu agravamento.

Outro equívoco diz respeito à solicitação para que, caso se entenda pela manutenção da multa isolada, que seja reduzido o seu percentual para o patamar de 50%, vez que não houve dolo, conluio e/ou fraude a justificar a sua majoração.

Ora, a multa isolada, lançada pela Fiscalização, em decorrência do não recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e de CSLL devidas pelo sujeito passivo, foi procedida já com o percentual de 50%, incidente sobre os valores de estimativas que deixaram de ser recolhidos, em estrita observância ao percentual previsto na Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 44, inciso II:

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:

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. (destacou-se)

Destarte, o pleito apresentado pela defendente, para que se promova a redução da multa isolada ao patamar de 50%, é inócuo, uma vez que este já é o percentual previsto em lei e que foi o adotado pela Autoridade Fiscal, no lançamento em questão.”

CONCLUSÃO

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidades suscitadas, e, no mérito, negar provimento mantendo integralmente os créditos lançados tais como decidido pelo acórdão da DRJ.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça