



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13962.720335/2017-78
ACÓRDÃO	1402-007.710 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HAVAN LOJAS DE DEPARTAMENTOS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2016

MULTA ISOLADA. CSLL. ESTIMATIVA MENSAIS. FALTA DE RECOLHIMENTO. ADESÃO AO PARCELAMENTO ESPECIAL ANTES DA CIÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO. LANÇAMENTO IMPROCEDÊNCIA.

Deve ser aplicada a multa isolada, no caso de a pessoa jurídica sujeita ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido, nos termos dos arts. 2º e 28 da Lei 9.430/1996, deixar de fazê-lo, ou fazê-lo em montante inferior ao devido, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário e a ele dar provimento, 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, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Gustavo de Oliveira Machado (substituto[a] integral), Ricardo Piza Di Giovanni, Sandro de Vargas Serpa(Presidente)).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em desfavor do Acórdão nº 02-76.81, pela 7ª Turma da DRJ/BHE que julgou improcedente a Impugnação, mantendo a exigência do crédito tributário.

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

“Trata-se do Auto de Infração eletrônico de fl. 45 no qual se apurou multa isolada no valor de R\$ 5.795.988,92 pela falta de recolhimento de CSLL sobre estimativas dos meses de fevereiro, março e abril de 2016 ao seguinte fundamento:

A pessoa jurídica sujeita à tributação na forma do lucro real e que optou pela apuração anual do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) fica obrigada ao pagamento mensal do valor do imposto e da CSLL, calculados por estimativa, até o último dia do mês subsequente àquele a que se referir a respectiva apuração, conforme disposto nos arts. 2º, 6º e 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. A falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL sobre a base de cálculo estimada mensal enseja a aplicação de multa, exigida isoladamente, correspondente a 50% (cinquenta por cento) sobre o valor que deixou de ser pago ainda que tenha sido apurado prejuízo ou base de cálculo negativa para a CSLL no ano-calendário correspondente.

Enquadramento Legal: Art. 2º, Art. 28 e Art. 44, inciso II, alínea "h" da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 A ciência se deu em 12/07/2017 por acesso à Caixa Postal eletrônica.

Em 19/07/2017 a contribuinte apresentou impugnação de fls. 2/10 na qual alega em síntese que:

- a impugnante anteriormente ao início do procedimento fiscal havia parcelado o débito e vinha recolhendo regularmente as parcelas nos termos da MP nº 767 de 2017, tendo migrado em 30/06/2017 para o Programa Especial de Regularização Tributária – PERT;*
- a multa é inaplicável já que não há que se falar em falta de recolhimento do tributo, uma vez que os débitos de CSLL que ensejaram a aplicação das multas isoladas encontram-se confessados e parcelados;*
- a multa isolada seria inexigível após o encerramento do exercício fiscal, o que se depreenderia da própria redação do art. 44, inc. II, "h" da Lei n. 9.430/96 e estaria amparado em diversos julgados administrativos e na Súmula CARF nº 82.*

Pugna ao final pelo cancelamento do Auto de Infração.”

Por sua vez, a 7ª Turma da DRJ/BHE julgou improcedente a impugnação improcedente e o crédito tributário mantido, cuja decisão restou assim ementada:

ACÓRDÃO 1402-007.710 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 13962.720335/2017-78

DOCUMENTO VALIDADO

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2016

MULTA ISOLADA. CSLL ESTIMATIVA. FALTA DE RECOLHIMENTO. CABIMENTO.

Deve ser aplicada a multa isolada, no caso de a pessoa jurídica sujeita ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido, nos termos dos arts. 2º e 28 da Lei 9.430/1996, deixar de fazê-lo, ou fazê-lo em montante inferior ao devido, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente.

JURISPRUDÊNCIA E DOUTRINA. NÃO VINCULANTES.

A autuada não juntou aos autos posição que vincule as decisões prolatadas por este colegiado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Discordando da decisão, a Recorrente apresentou recurso voluntário reproduzidos argumentos veiculados em sede de impugnação, alegando, em síntese que:

"2. DA INEXIGIBILIDADE DA MULTA:

2.A) IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE MULTA DE OFÍCIO ANTE AS COMPENSAÇÕES REALIZADAS E O PARCELAMENTO REGULAR DOS DÉBITOS:

2.1. Conforme se denota do presente auto de infração, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Blumenau aplicou de forma indevida a multa de ofício, com supedâneo no artigo 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/96, in verbis:

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

I- de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário

correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)."

2.2.Conforme se observa do artigo acima transcrito, referida multa foi aplicada pela fiscalização em razão da suposta falta de recolhimento da CSLL sobre base de cálculo estimada.

2.3.Contudo, no presente caso, conforme já informado e comprovado, os débitos de CSLL que deram ensejo a aplicação da multa isolada foram objeto compensações realizadas pela recorrente no ano de 2016, as quais não foram analisadas pela Delegacia da Receita Federal, devido ao fato de que a empresa desistiu dessas compensações para fim de adesão ao parcelamentos disponibilizados pelo Governo Federal.

2.4.Assim, os supostos débitos de CSLL encontram-se confessados pela recorrente e foram parcelados e regularmente pagos de acordo com o disposto na Medida Provisória nº 766, de 2017 até o dia 30/06/2017, e atualmente migraram para o parcelamento denominado PERT - Programa Especial de Regularização Tributária, instituído pela Medida Provisória nº 783/2017, cujo pagamento da la parcela ocorreu no dia 31/07/2017, o que comprova que a multa é inaplicável, já que não há que se falar em falta do recolhimento do tributo, devendo ser afastada a aplicação da multa de ofício.

2.5.Logo, resta evidenciado existir excesso de exação a fixação de multa de ofício, de 50%, visto que os débitos foram devidamente parcelados anteriormente ao início do procedimento fiscal.

2.6.Ou seja, se os valores de estimativas encontram-se parcelados, já com a exigência de multa pelo atraso do recolhimento prevista no artigo 61, da Lei nº 9.430/96, não é cabível a aplicação de outra penalidade.

2.7.Essa é a orientação do Eg. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, que corrobora ao entendimento da impugnante, conforme as ementas dos julgados a seguir transcritas: (...)

2.8.Sendo assim, demonstrado que os débitos de CSLL foram objeto de compensação e, posteriormente, parcelados, sendo que a adesão ao parcelamento é anterior a lavratura do presente auto de infração, e portanto, incabível na espécie a multa isolada sobre as estimativas, porquanto nesse caso já houve a incidência de multa isolada.

2.9.Logo, estando os débitos sob exigência regularmente confessados, não há que se falar em falta de pagamento e, consequentemente, em multa de ofício, conforme capitulada no art. 44, II, "b", da Lei no 9.430/96, devendo ser afastada tal exigência por manifestamente inaplicável ao caso concreto.

2.B) DA INEXIGIBILIDADE DA MULTA ISOLADA APÓS O ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO FISCAL

2.10. A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belo Horizonte manteve a exigência da multa isolada, em razão da suposta ausência do recolhimento das estimativas relativas ao ano de 2016, a pretexto de que as estimativas deixam de existir ao final do ano-base, sendo substituída pelo resultado apurado no ajuste anual que prevê tributo a pagar ou saldo negativo.

2.11. No entanto, essa orientação não deve prosperar no caso concreto, já que os valores devidos a título de estimativa foram devidamente compensados pela Recorrente durante o ano de 2016, conforme pode verificar nos pelas declarações de compensação anexadas neste recurso.

2.11. Os pedidos de compensação realizados pela recorrente não foram analisados pela autoridade fiscal, e em razão dos benefícios proporcionados pelo PERJT a recorrente decidiu desistir das compensações e parcelar os débitos devidos a título de CSLL, procedimento este devidamente respaldado na legislação vigente.

2.12. Sendo assim, resta plenamente comprovado que as estimativas foram recolhidas por meio de compensação, e, posteriormente, a empresa recorrente decidiu parcelar os débitos no Programa Especial de Regularização Tributária — PERT.

2.13. Além disso, a referida multa, conforme acima capitulada, foi aplicada em decorrência da ausência de recolhimento de estimativas *"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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) "*

2.14. A teor do que dispõe o referido comando legal - na sua redação atual - bem se nota que houve a intenção do legislador de reduzir a penalidade naqueles casos em que o contribuinte deixar de efetuar o recolhimento mensal por estimativa, seja do Imposto de Renda da Pessoa Física (hipótese do inc. II, alínea "a"), ou mesmo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (situação prevista no inc. II, alínea "b").

2.15. Contudo, a estrutura da penalidade não foi modificada com as modificações perpetradas pela Lei nº 11.488/2007; trata-se de multa exigida isoladamente nos casos em que o sujeito passivo deixar de efetuar o recolhimento da estimativa mensal do IRPJ.

2.16. A exigência da multa isolada decorre da obrigação legal imposta às pessoas jurídicas optantes pelo lucro real anual, que, ao realizarem essa opção, assumem o compromisso de antecipar, mensalmente, o IRPJ e a CSLL calculados pela forma estimada, nos moldes estabelecidos pelo art. 2º da Lei nº 9.430/96.

2.17. Embora os fatos geradores do IRPJ e da CSLL somente ocorram no dia 31 de dezembro de cada ano, momento em que será apurada a efetiva base de cálculo desses tributos e a compensação dos valores pagos antecipadamente, ao instituir para os contribuintes a obrigação de realizar as antecipações.

2.18. Caso o contribuinte deixe de antecipar mensalmente as estimativas, suportará a multa isolada lançada de ofício pela falta de pagamento mensal dos tributos devidos, nos termos do art. 44, §1º, IV, da Lei nº 9.430/96.

mensais das estimativas do IRPJ e da CSLL, pretendeu o legislador antecipar os valores que provavelmente seriam devidos ao final do ano-calendário, adiantando a sua arrecadação e evitando o acúmulo para os contribuintes no final do ano.

2.19. Contudo, encerrado o ano-calendário objeto das antecipações, entendo que a base impositiva para fins de aplicação da multa é aquela que suportará o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário. Via de consequência, somente é possível a aplicação da multa de ofício prevista no inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96.

2.19. A exigência da multa em questão tem como nítida finalidade coagir a pessoa jurídica a efetuar o regular recolhimento das antecipações mensais do Imposto de Renda, que são calculadas por estimativas. **Contudo, a imposição da referida penalidade só faz sentido se a infração for constatada no curso do próprio ano-calendário em que incorrida.**

2.20. E que, com o encerramento do exercício fiscal (ano-calendário) em 31 de dezembro, há a apuração do efetivo lucro real, sobre o qual é apurado em definitivo o IRPJ e a CSLL. Dessa forma, os recolhimentos mensais feitos a título de antecipação, por estimativa, são abatidos do IRPJ e da CSLL ao final do exercício apurado. Os recolhimentos antecipados serão deduzidos do IRPJ e da CSLL devidos ao final do ano-calendário, ou serão restituídos ao contribuinte caso a pessoa jurídica apure base de cálculo (lucro real anual) menor do que as bases estimadas.

2.21. Dessa forma, após o encerramento do exercício fiscal, toda e qualquer regra sobre pagamentos realizados por estimativa - inclusive as penalidades decorrentes do seu não recolhimento - perdem totalmente a sua razão de ser, eis que desde então o IRPJ e a CSLL só podem ser exigidos com base no lucro real, ou seja, de acordo com o lucro efetivamente apurado pelo sujeito passivo.

2.22. Nessa ordem de ideias, **a multa isolada somente pode ser exigida durante o ano-calendário.** Tanto é assim que a própria redação do art. 44, inc. II, "b" da Lei n. 9.430/96 dispõe expressamente que a multa de 50% incide sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, **"no ano calendário correspondente"**. A dicção legal não poderia ser mais precisa ao dispor que a multa isolada só pode ser exigida no "ano calendário correspondente", o que torna evidente que dita sanção não pode ser aplicada após o encerramento do exercício fiscal, senão estaria ofendendo a lógica ou à racionalidade da CSLL.

2.23. E a lógica da CSLL, ao menos daquele apurado de acordo com o "lucro real", como já dito, importa na tributação apenas e tão somente sobre o Micro efetivamente apurado pelo sujeito passivo após o encerramento do exercício fiscal. Dessa forma, uma vez encerrado o ano-calendário, a autoridade fiscal apenas poderá exigir a CSLL não recolhido ou recolhido "a menor", ou ainda eventual penalidade (multa de 75% ou 50%), desde que apurados exclusivamente sobre o lucro real anual.

2.24. Não há como admitir, portanto, que a multa de que trata o art. 44, inc. II, alínea "b", da Lei n. 9.430/96, possa ser imposta após o esgotamento do fato gerador do IRPJ apurado pelo Lucro Real (que ocorreu em 31/12/16).

2.25. Tanto é assim que o próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - em diversas ocasiões - já se manifestou no sentido de que a multa em exame deixa de ser devida após o encerramento do período de apuração do IRPJ e da CSLL, senão vejamos: (...)

2.26. Esse também é o entendimento que prevalece na Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho, que não admite a aplicação simultânea da multa isolada por insuficiência no recolhimento das estimativas com a multa de ofício pelo descumprimento do dever de pagar o tributo em definitivo, conforme se depreende dos acórdãos abaixo: (...)

2.27. A matéria já foi, inclusive, sumulada pelo CARF:

*"Súmula CARF nº 82: **Após o encerramento do ano calendário, é incabível lançamento de ofício de IRI'I ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.**" (grifou-se)*

2.28. A interessante fundamentação dos Conselheiros é no sentido de que, em virtude dos princípios da consunção da conduta meio pela conduta fim e da não repetição da sanção tributária, não deve prosperar a exigência, pois, ***"encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido apurado com base no lucro real anual, e, dessa forma, não comporta a exigência da multa isolada"*** (Acórdão nº 910100.526 em 26/01/2010).

2.29. Voltando a atenção para o caso concreto, resta demonstrado que ***o auto de infração foi lavrado contra a empresa recorrente após o encerramento do exercício fiscal*** à que se referem os recolhimentos mensais por estimativa.

2.30. Tudo isso serve apenas para confirmar que a multa de que trata o art. 44, inc. II, "b" da Lei nº 9.430/96 não faz sentido algum se imposta após o encerramento do período de apuração do imposto, devendo ser cancelado o auto de infração também em relação a multa isolada.

3.) DO PEDIDO

3.1. Em face de todo o exposto, com o devido respeito e acatamento, nada mais resta a recorrente, a não ser requerer a reforma do acórdão nº 02-76.816 - proferido pela 7ª Turma da DRJ em Belo Horizonte para que seja cancelada/anulada a exigência fiscal objeto do processo administrativo nº 13962.720335/2017-78".

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.

Conforme já relatado, os autos versam acerca de auto de infração relativo à multa isolada referente à falta de recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) por estimativa nos meses de fevereiro, março e abril de 2016., no valor de R\$ 5.795.988,92, com fulcro no art. 2º, art. 28 e art. 44, inciso II, alínea "h" da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sob o seguinte fundamento:

A pessoa jurídica sujeita à tributação na forma do lucro real e que optou pela apuração anual do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) fica obrigada ao pagamento mensal do valor do imposto e da CSLL, calculados por estimativa, até o último dia do mês subsequente àquele a que se referir a respectiva apuração, conforme disposto nos arts. 2º, 6º e 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. A falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL sobre a base de cálculo estimada mensal enseja a aplicação de multa, exigida isoladamente, correspondente a 50% (cinquenta por cento) sobre o valor que deixou de ser pago ainda que tenha sido apurado prejuízo ou base de cálculo negativa para a CSLL no ano-calendário correspondente.

Dessa forma, a Recorrente optante pelo regime de lucro real anual, deveria ter efetuado pagamentos mensais por estimativa, conforme previsto na Lei nº 9.430/1996. A fiscalização constatou que esses pagamentos não foram realizados, o que gerou a aplicação de multa isolada de 50% sobre os valores não pagos, mesmo que tenha havido prejuízo fiscal no ano.

A Recorrente apresentou impugnação alegando que os débitos estavam confessados e parcelados no Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), e que a multa seria inexigível após o encerramento do exercício fiscal, com base em jurisprudência e na Súmula CARF nº 82.

ACÓRDÃO 1402-007.710 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 13962.720335/2017-78

DOCUMENTO VALIDADO

Contudo, o acórdão de piso concluiu que o parcelamento posterior não descaracteriza a falta de recolhimento das estimativas mensais. Por conseguinte, a multa isolada seria válida mesmo após o encerramento do exercício, conforme previsto na legislação e em instruções normativas.

Destarte, o lançamento foi mantido pela DRJ, nos seguintes termos:

“A empresa optou pelo sistema do lucro real anual com pagamentos mensais antecipados da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) no ano-calendário de 2016 e deixou de promover as referidas antecipações, nos meses relacionados no auto de infração. Por essa razão, a fiscalização considerou ter-se configurado a hipótese infracional de que cuida a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 44, inciso II, alínea b.

Para melhor compreensão da matéria, transcrevem-se os dispositivos legais que dela tratam, a saber, os arts. 2º, 28, 43 e 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995”.

(...)

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71.

(...)

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

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.

Como se vê, a aplicação da multa isolada, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, decorre, exclusivamente, do descumprimento da obrigação de se efetuar o recolhimento por estimativa **nos prazos e condições** estabelecidos na legislação tributária, independentemente do resultado anual apurado pelo sujeito passivo. Excetua-se do disposto nessa regra somente a pessoa jurídica que optar pelo balanço ou balancete de suspensão ou redução e não apurar valor a recolher, na forma do art. 35 da Lei n.º 8.981, de 1995, e alterações posteriores.

Impende destacar, também, que o citado dispositivo não faz qualquer restrição quanto à data em que deva ser apurada a falta de recolhimento ou o recolhimento a menor por estimativa. Daí porque, a Instrução Normativa SRF nº 93 de 1997, ao disciplinar a matéria, expressamente previu a aplicação da multa após o ano-calendário, nos seguintes termos (grifei):

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

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

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

Desta forma, já que estava a empresa obrigada ao recolhimento por estimativa, por ter optado pela apuração do lucro real anual, não pairam dúvidas de que a constatação de falta ou insuficiência de recolhimentos mensais, por estimativa, após o término do exercício dá ensejo ao lançamento da multa de ofício isolada, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, incidente sobre as diferenças apuradas e perfeitamente demonstradas.

A contribuinte alegou que o fato de ter confessado os débitos e formalizado seu parcelamento antes do lançamento, por si só, não ensejaria a cobrança de multa calculada sobre os valores em questão, pois, com o parcelamento, não se poderia dizer que os tributos não foram recolhidos.

Com referência a esse assunto há que se esclarecer que o art. 44, II, b, da Lei 9.430, de 1996, prevê expressamente a hipótese de incidência da multa isolada quando a empresa, sujeita ao recolhimento por estimativa, deixar de fazê-lo, ainda que tenha no final do período base anual apurado prejuízo ou base de cálculo negativa. Assim, evidencia-se que a multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas não se confunde com a apuração e/ou liquidação do tributo apurado pelo lucro real.

E o que a contribuinte em verdade incluiu em parcelamento foram os valores declarados na DCTF que ao final seriam apuradas no lucro real base anual. Isto porque o parcelamento, cujo pedido somente se deu em 2017, por óbvio não pode ser interpretado como pagamento de estimativas, posto que estas caracterizam meras antecipações do tributo, e uma vez encerrado o ano-calendário de referência não há que se falar em antecipação.

Ao alegar a possibilidade do parcelamento das estimativas, esqueceu a impugnante que o parcelamento, em seu caso, não mais abrangeria estimativas, ou seja não existiam estimativas a serem cobradas, em razão da sua substituição, com o encerramento do ano-calendário, pela contribuição apurada com base no lucro real.

E é neste mesmo sentido que após o término do ano calendário, estimativas declaradas e não pagas não podem ser objeto de lançamento de ofício, cabendo tão somente a aplicação de multas isoladas pela ausência de recolhimento das mesmas.

Em igual direção caminhou a Nota Técnica 31 – COSIT de 20 de novembro de 2013, ao se referir ao Parecer PGFN/CAT nº 193/2013:

De acordo com o parecer, não é possível realizar parcelamento de estimativas após o encerramento do ano-calendário e, caso seja realizado no decorrer deste, com o seu término o parcelamento perderia seu respaldo, uma vez que a estimativa deixa de existir ao final do ano-base, sendo substituída pelo resultado apurado no ajuste anual (tributo a pagar ou saldo negativo)

E também se confundiu a impugnante ao invocar a Súmula CARF nº 82, válida para os lançamentos relativos à cobrança das estimativas não recolhidas, mas inaplicável no que se refere às multas isoladas pela falta de recolhimento, institutos diferentes.

Conclui-se que o alegado parcelamento evitou que houvesse o lançamento das diferenças da contribuição que seriam apuradas pela sistemática do lucro real no ajuste anual, mas não tem o condão de afastar a multa isolada pela falta de recolhimento tempestivo das estimativas, não se confundindo os incisos I e II da Instrução Normativa SRF nº 93 de 1997 acima citados. Portanto, encontrando-se o lançamento com adequado enquadramento legal e ainda buscando respaldo no caput e inciso I da IN SRF nº 93/1997, que vinculam a autoridade fiscal, devem ser mantidas as multas isoladas.

Jurisprudência administrativa e doutrina

Por derradeiro, em relação às citações de julgados administrativos e entendimentos doutrinários sobre as matérias suscitadas em sua defesa, cumpre esclarecer que as decisões proferidas nos processos invocados somente fazem efeitos entre as partes daqueles julgados e a doutrina sequer é unanimemente tida como fonte do direito.

Nenhuma decisão administrativa com efeito vinculante foi colacionada para que esta autoridade julgadora tivesse o dever legal de acatar neste voto.”

Contudo, razão assiste à Recorrente aos discordar da decisão de piso em suas razões recursais. Explico.

A Recorrente optou pelo sistema do lucro real anual com pagamentos mensais antecipados da CSLL, no ano-calendário de 2016 e deixou de promover as referidas antecipações, nos meses relacionados no auto de infração. Por essa razão, a fiscalização considerou ter-se configurado a hipótese infracional de que cuida a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 44, inciso II, alínea b.

Porém, antes da ciência do auto de infração (13/07/2007), a Recorrente aderiu, em 30/06/2017, ao Programa Especial de Regularização Tributária – PERT. Destarte, a multa é inaplicável, como bem aduzido pela Recorrente, já que não há que se falar em falta de recolhimento do tributo, uma vez que os débitos de CSLL que ensejaram a aplicação das multas isoladas encontram-se confessados e parcelados.

Em suma, estando os débitos sob exigência regularmente confessados, não há que se falar em falta de pagamento e, conseqüentemente, em multa de ofício, conforme capitulada no art. 44, II, "b", da Lei no 9.430/96, devendo ser afastada tal exigência por manifestamente inaplicável ao caso concreto.

Nesse preciso sentido, cita-se de ementa do Acórdão nº 1101-001.470 (Data da Sessão: 21 de novembro de 2024), de relatoria do Conselheiro Efigênio de Freitas Junior:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2015

MULTA ISOLADA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. ADESÃO AO PARCELAMENTO ESPECIAL ANTES DA CIÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO. LANÇAMENTO IMPROCEDÊNCIA.

Não é cabível o lançamento de ofício para exigência de multa isolada sobre estimativas que tiveram seu parcelamento deferido pela Administração Tributária. O artigo 112, inciso II, do Código Tributário Nacional estabelece a interpretação mais favorável ao acusado em matéria de penalidades, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos.

Por bem se aplicar ao caso em exame, adoto os fundamentos do voto condutor em complemento às minhas razões de decidir:

“(…)

Conforme se depreende dos elementos que instruem o processo, pretende a recorrente a reforma do Acórdão atacado, o qual manteve a exigência fiscal decorrente da aplicação de multa isolada diante da falta de recolhimento de IRPJ

e CSLL sobre base de cálculo estimada, em relação ao ano-calendário 2015, consoante peça inaugural do feito.

Em suas razões recursais, em suma, aduz que as estimativas que deixaram, a princípio, de ser recolhidas foram objeto de parcelamento deferido pela autoridade fazendária, antes mesmo da lavratura do auto de infração, o que inviabiliza a manutenção da penalidade sob análise.

Não obstante as substanciosas razões de fato e de direito da autoridade julgadora de primeira instância, ousamos divergir de seu entendimento, de maneira a acolher integralmente o pleito da contribuinte.

Destarte, afora os respeitáveis entendimentos divergentes que permeiam a matéria, certo é que a jurisprudência majoritária deste Colegiado é no sentido de que o parcelamento de estimativas, que ensejaram a aplicação da multa isolada sob análise, tem o condão de rechaçar aludida penalidade.

É o que se extrai do voto condutor do Acórdão nº 1402-006.911, exarado nos autos do processo nº 18470.725221/2017-70, em recente Sessão realizada em 13/05/2024, de onde peço vênia para transcrever excertos e adotar como razões de decidir, sobretudo considerando o alto nível de profundidade ao analisar o tema, fazendo referência, ainda, a vários precedentes no mesmo sentido, senão vejamos:

“[...]”

10. A matéria sob análise é a aplicação da multa isolada, por falta de pagamento de estimativas mensais de IRPJ, estabelecida na alínea “b”, do inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, quando anteriormente ao auto de infração, houve deferimento do parcelamento pela Receita Federal do Brasil-RFB.

11. É sabido que as pessoas jurídicas tributadas com base no Lucro Real, optantes pelo regime de apuração anual, como no caso em análise a Recorrente, estão legalmente obrigadas a antecipar, no curso do ano-calendário, o imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ) devido em bases estimadas – v. cf. art. 2º, da Lei nº 9.430/96.

12. Trata-se do recolhimento mensal das conhecidas estimativas, sendo que, ao final do período anual, quando se torna possível apurar o lucro tributável, realizar-se-á o ajuste entre o valor recolhido por estimativa e o montante efetivamente devido aos cofres da União a título de IRPJ.

13. Ou seja, o recolhimento por estimativa traduz-se em técnica de arrecadação de tributos, decorrente de norma administrativa tributária, por meio da qual o Fisco impõe o adimplemento antecipado da obrigação principal, a qual, no entanto, somente se concretizará no momento da ocorrência do fato impositivo (31 de dezembro), quando todo o valor já

recolhido se transmuda em crédito passível de compensação com o quantum efetivamente devido.

14. Sendo assim, o legislador ordinário, estabeleceu como penalidade específica a aplicação de multa isolada para o não pagamento mensal das estimativas, estabelecida no art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/1996, in verbis:

[...]

15. No presente caso, a Administração Tributária verificou a inexistência de pagamentos alusivos às estimativas do IRPJ devidas nos meses de agosto, setembro e outubro de 2016.

16. Ocorre que, antes do início da fiscalização que deu ensejo ao auto de infração ora sob julgamento (datado de 12/05/2017), o contribuinte incluiu os valores devidos a título de estimativa em parcelamento tributário no dia 06/02/2017 (instituído pela Medida Provisória nº 766 de 4 de janeiro de 2017 e regulamentado pela IN nº 1.687 de 31 de janeiro de 2017, cujo prazo de adesão foi do dia 1º de fevereiro de 2017 até o dia 31 de maio de 2017), incluindo os juros e a multa de mora sobre eles devidos.

17. Destarte, como confirmado, inclusive, pelo v. acórdão recorrido (fl. 65), o contribuinte comprovou que as estimativas, que motivaram o lançamento das respectivas multas isoladas, realmente se encontram parceladas.

18. A dúvida que surge então é se o parcelamento dos débitos de estimativas torna indevida a cobrança de multa isolada pelo seu não pagamento.

19. Embora o assunto não seja completamente pacífico neste Conselho, são numerosos os precedentes no sentido de que, uma vez confessados, via parcelamento tributário, os valores devidos por estimativas conjuntamente com a respectiva multa pelo atrasado do recolhimento, torna-se incabível a exigência cumulativa da multa isolada.

20. Neste sentido, destaco as ementas a seguir colacionadas:

PARCELAS DE ESTIMATIVAS MENSAIS NÃO RECOLHIDAS. OPÇÃO AO PARCELAMENTO INSTITUÍDO PELA LEI 11.941/2009. ANTERIOR AO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. NÃO EXCLUSÃO DA ESPONTANEIDADE. Comprovado nos autos que a Recorrida confessou seus débitos de estimativas mensais no Refis antes do início do procedimento fiscal, não devem proceder os lançamentos consubstanciados nº auto de infração. Assim, devem ser cancelados o principal e a multa de ofício aplicada. MULTA ISOLADA. Tendo sido confessados no REFIS os valores de estimativas, assim como a multa pelo atrasado do recolhimento, torna-se incabível a exigência

cumulativa da multa isolada. (Acórdão nº 1202-000.825, 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão do dia 03 de julho de 2012) AUTO DE INFRAÇÃO.

MULTA ISOLADA. RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAIS. COMPROVAÇÃO. *Constatado que o contribuinte cumpriu com a obrigação de recolher as estimativas mensais do IRPJ e da CSLL mediante pagamento, compensação e parcelamento, cancela-se o lançamento fiscal efetuado para exigir a multa isolada pelo não recolhimento dessas estimativas. RECURSO EX-OFFÍCIO. ERRO NA APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA. Nega-se provimento ao recurso interposto pela autoridade julgadora “a quo”, quando a decisão recorrida identificou, corretamente, a ocorrência de erro na imposição da multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas mensais. (Acórdão nº 1202-000.939, 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão do dia 06 de março de 2013)*

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS. *A exigência de multas isoladas pelo não pagamento de estimativas mensais de tributos não pode subsistir se a contribuinte informou os valores devidos em DCTF, ou, ainda, se a administração tributária facultou o parcelamento para recolher tais valores, após o encerramento dos anos-calendário, ao qual a contribuinte aderiu e estava em dia antes da autuação. MULTA DE OFÍCIO. REGULAR. Nos casos de lançamento de ofício, será aplicada a multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, por falta de pagamento ou recolhimento, por falta de declaração e por declaração inexata. (Acórdão nº 1302-001.975, 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão do dia 13 de setembro de 2016)*

MULTA ISOLADA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. ADESÃO AO PARCELAMENTO ESPECIAL ANTES DO INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO NÃO CABÍVEL. *É indevida a exigência de multa isolada pelo não pagamento de estimativas mensais na hipótese de ter o contribuinte informado os valores a esse título em DCTF e ter a Administração Tributária deferido o parcelamento dos montantes. Isto porque, depois de encerrado o ano-calendário em que eram devidas as estimativas, somente caberia a cobrança do IRPJ conforme ajuste anual e da multa de ofício (art. 17 da IN 1515/2014). Assim, tendo sido aceito o pagamento dos débitos de estimativa via parcelamento, não é possível posteriormente o lançamento de multa isolada por falta de recolhimento desses valores, por falta de subsunção à hipótese da penalidade prevista no art. 44, inciso I, alínea b da Lei n. 9.430/96. (Acórdão nº 1201-005.687, 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão do dia 13 de dezembro de 2022)*

MULTA ISOLADA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. ADESÃO AO PARCELAMENTO ANTES DO INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO NÃO CABÍVEL. É indevida a exigência de multa isolada pelo não pagamento de estimativas mensais na hipótese de ter o contribuinte informado os valores a esse título em DCTF e ter a Administração Tributária deferido o parcelamento dos montantes. Isto porque, depois de encerrado o ano-calendário em que eram devidas as estimativas, somente caberia a cobrança do IRPJ conforme ajuste anual e da multa de ofício (art. 17 da IN 1515/2014). Assim, tendo sido aceito o pagamento dos débitos de estimativa via parcelamento, não é possível posteriormente o lançamento de multa isolada por falta de recolhimento desses valores, por falta de subsunção à hipótese da penalidade prevista no art. 44, inciso I, alínea b da Lei n. 9.430/96. (Acórdão nº 1002-003.146, 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária, Sessão do dia 06 de dezembro de 2023).

21. No âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais (3ª Turma), no dia 17/02/2022 foi prolatado o Acórdão nº 9303-012.843, que, por unanimidade de votos, reformou o Acórdão nº 1201.002.072, citado no julgamento da DRJ para respaldar seu entendimento – v. cf. fl. 67 –, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Exercício: 2011 MULTA ISOLADA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. ADESÃO AO PARCELAMENTO ESPECIAL ANTES DO INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO NÃO CABÍVEL.

Não é cabível o lançamento de ofício para exigência de multa isolada sobre estimativas que tiveram seu parcelamento deferido pela Administração Tributária.

22. No mesmo sentido, a 1ª Turma da CSRF no dia 1 de dezembro de 2021 asseverou que não é cabível a aplicação da multa isolada sob estimativas incluídas em programa de parcelamento, nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2007 RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. CONCOMITÂNCIA ENTRE MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF 105. INOCORRÊNCIA.

Deve ser conhecido o recurso especial fazendário se a exoneração da multa isolada teve em conta períodos de apuração entre a edição da Medida Provisória nº 351, de 2007, e a Lei nº 11.488, de 2007, e um dos paradigmas apresentados evidencia a manutenção da penalidade isolada neste período.

VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DO “NON BIS IN IDEM”. DENÚNCIA ESPONTÂNEA E NÃO CABIMENTO DE MULTAS DE MORA E DE OFÍCIO. CONTEXTOS FÁTICOS E JURÍDICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece de recurso especial da Contribuinte na parte em que os acórdãos apresentados para demonstrar as divergências evidenciam decisão em contexto fático e jurídico distinto, concernente à impossibilidade de lançamento ou cobrança de tributos parcelados de natureza distinta de estimativas integrantes da apuração que resulta no tributo devido no ajuste anual, este objeto de lançamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL). Ano-calendário: 2007 AUTO DE INFRAÇÃO PARA COBRANÇA DE TRIBUTOS DEVIDO NO AJUSTE ANUAL. ESTIMATIVAS INCLUÍDAS EM PROGRAMA DE PARCELAMENTO EM VALOR SUPERIOR. IMPROCEDÊNCIA.

As estimativas são antecipações do tributo devido ao final do ano-calendário. Não se pode exigir CSLL a título de ajuste anual quando o valor das antecipações já confessadas, e cuja exigibilidade está suspensa em razão de adesão ao programa de parcelamento, supera o valor que se pretende cobrar na autuação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2007 MULTA ISOLADA. INCLUSÃO DO VALOR DAS ESTIMATIVAS EM PROGRAMA DE PARCELAMENTO. PENALIDADES. ARTIGO 112 DO CTN.

O artigo 112, inciso II, do Código Tributário Nacional estabelece a interpretação mais favorável ao acusado em matéria de penalidades, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos. (Acórdão nº 9101-005.895)

23. Outrossim, recentemente (dia 11/05/2023) a CSRF (1ª Turma) proferiu o Acórdão nº 9101-006.598, que, por unanimidade de votos, reformou o Acórdão nº 1301-005.651 e refirmou seu entendimento, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2015 MULTA ISOLADA. INCLUSÃO DO VALOR DAS ESTIMATIVAS EM PROGRAMA DE PARCELAMENTO. PENALIDADES. ARTIGO 112 DO CTN.

O artigo 112, inciso II, do Código Tributário Nacional estabelece a interpretação mais favorável ao acusado em matéria de penalidades, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos.

24. Com efeito, verifica-se a intenção do sujeito passivo de arcar com a mora de seu débito desde o vencimento antecipado das estimativas, e a aceitação, pela Receita Federal do Brasil, da inclusão desta dívida em parcelamento especial. Portanto, se de um lado não se pode dizer que as estimativas foram pagas, não se pode negar que o sujeito passivo estava em uma situação transitória de pagamento.

25. Assim, a consolidação da estimativa a ser parcelada considera, em princípio, a inclusão de penalidade a título de multa de mora e atualização a título

de juros de mora, desde o vencimento de cada parcela, ou seja, já considera uma penalidade pelo não recolhimento no prazo legal.

26. Cabe salientar que a instituição da multa isolada estipulada pelo artigo 44 da Lei nº 9.430/96 tem como pressuposto a impossibilidade de cobrança das estimativas, após o término do ano-calendário.

27. Logo, a quitação das estimativas, via parcelamento, afasta a hipótese de incidência da multa isolada, uma vez que, efetivamente, as estimativas estão sendo recolhidas. Ademais, o débito parcelado fica com sua exigibilidade suspensa, nos termos do artigo 151, inciso VI, do CTN, o que afasta a inadimplência da Recorrente, configurando-se a situação incompatível com a aplicação de penalidade pela falta de recolhimento.

28. Desta forma, o reconhecimento pela Administração Tributária da possibilidade de efetuar parcelamento das estimativas revela um comportamento contraditório com a aplicação da penalidade prevista no artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, cujo fundamento é a falta de recolhimento delas.

29. De outro lado, importante frisar que o ponto aqui não é afastamento da multa isolada por denúncia espontânea, o que sabidamente não ocorre no âmbito do parcelamento – a v. cf. REsp nº 1.102.577/DF, julgado na sistemática dos recursos repetitivos e, portanto, de observância obrigatória por este Conselho. Mas sim, a ausência de subsunção dos fatos narrados no caso em concreto, com a hipótese de incidência traçada pela legislação para aplicação da multa isolada pela falta de pagamento de estimativa.

30. Ora, antes de começar a fiscalização a Recorrente aderiu ao parcelamento, incluindo os juros e a multa de mora sobre eles devida, assim, a partir daí o débito de estimativa encontrava-se confessado e sendo adimplido em conformidade com o programa outorgado pela RFB. Não se trata, portanto, de caso em que previamente à adesão ao parcelamento a multa isolada já se encontrava lançada.

31. Estando os débitos de estimativa parcelados, o pagamento está sendo feito aos cofres da União, de forma que torna-se impossível entender que o pagamento de estimativa deixou de ser efetuado, sendo incabível, por conseguinte, a cobrança da multa isolada estabelecida no art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/1996.

32. Além disso, se a autoridade tributária permitiu o pagamento das estimativas via parcelamento, como poderia posteriormente autuar o contribuinte para cobrar multa isolada pelo não pagamento das estimativas.

33. O raciocínio supramencionado consubstancia-se ainda no disposto no artigo 112, inciso I, do CTN, o qual estabelece que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato.

34. Destarte, caso haja dúvida sobre o parcelamento ser ou não entendido como forma de pagamento para fins de aplicação da multa isolada, deve ser dada interpretação mais favorável ao contribuinte, conforme determina a lei.

[...]"

É exatamente o que se vislumbra na hipótese dos autos, não restando dúvidas quanto ao parcelamento procedido pela contribuinte, o que inclusive gerou a divergência no Acórdão recorrido, tendo um dos julgadores proposto a decretação da improcedência do feito, na forma que acolhemos nesta oportunidade".

No mesmo sentido, transcrevo trecho da ementa do Acórdão nº 1001-003.693 prolatado na sessão de julgamento de 23 de janeiro de 2025:

"É indevida a existência de multa isolada pelo não pagamento de estimativas mensais na hipótese de ter o contribuinte informado os valores a esse título em DCTF e ter a Administração Tributária deferido o parcelamento dos montantes. Isto porque, depois de encerrado o anocalendário em que eram devidas as estimativas, somente caberia a cobrança de CSLL conforme ajuste anual e da multa de ofício (art. 17 da IN 1515/2014). Assim, tendo sido aceito o pagamento dos débitos de estimativa via parcelamento, não é possível posteriormente o lançamento de multa isolada por falta de recolhimento desses valores, por falta de subsunção à hipótese de penalidade prevista no art. 44, inciso I, alínea b da Lei 9.430/96.

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça