



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13971.721398/2015-71
ACÓRDÃO	1402-007.353 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TÊXTIL RENAUXVIEW S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

CONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA Nº 2 CARF. O CARF não é competente para apreciar a constitucionalidade das leis. No âmbito do processo administrativo fiscal, é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, a menos que o ato tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal - STF. A análise da constitucionalidade das leis não é cabível em processo administrativo fiscal.

ADIÇÃO OBRIGATÓRIA. ENCARGOS SOBRE DÉBITO VENCIDO E NÃO PAGO APÓS A CITAÇÃO INICIAL.

De acordo com o §3º do art. 11 da Lei nº 9.430, de 1996, a partir da citação inicial para o pagamento do débito, a pessoa jurídica devedora deverá adicionar ao lucro líquido, para determinação do lucro real, os encargos incidentes sobre o débito vencido e não pago que tenham sido deduzidos como despesa ou custo, incorridos a partir daquela data.

GLOSA DE DESPESAS. JUROS SOBRE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS INDEDUTÍVEIS OBJETO DE PARCELAMENTO.

O crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, e a parcela acrescida não tem natureza diversa do principal, mas permanece sendo crédito tributário e, conseqüentemente, despesa tributária da empresa. Configurada a indedutibilidade das despesas tributárias contabilizadas, os juros de mora sobre elas incidentes devem seguir o mesmo tratamento.

GLOSA DE DESPESAS. JUROS SOBRE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS INDEDUTÍVEIS OBJETO DE PARCELAMENTO. IRRF.

Os débitos de IRRF, objeto de parcelamento, se referem a impostos devidos pela pessoa jurídica, na qualidade de fonte pagadora, responsável pela retenção e recolhimento do imposto, a título de antecipação do devido pelo contribuinte. Nesses casos, não há que se falar em custos ou despesas, haja vista que o tributo foi descontado do rendimento pago, não tendo a fonte pagadora assumido o ônus do imposto.

GLOSA DE DESPESAS. JUROS SOBRE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS INDEDUTÍVEIS OBJETO DE PARCELAMENTO. IRPJ.

Na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não poderá deduzir como custo ou despesa o Imposto de Renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável em substituição ao contribuinte, devendo ser mantida a glosa dos juros incidentes sobre o IRPJ parcelado.

GLOSA DE DESPESAS. JUROS SOBRE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS INDEDUTÍVEIS OBJETO DE PARCELAMENTO. CSLL.

O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL.

Na medida em que a exigência reflexa tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada naquele constitui prejudgado na decisão do auto de infração decorrente.

ADIÇÃO OBRIGATÓRIA. ENCARGOS SOBRE DÉBITO VENCIDO E NÃO PAGO.

De acordo com o art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996, a partir da citação inicial para o pagamento do débito, a pessoa jurídica devedora deverá adicionar ao lucro líquido, para determinação da base de cálculo da CSLL, os encargos incidentes sobre o débito vencido e não pago que tenham sido deduzidos como despesa ou custo, incorridos a partir daquela data.

GLOSA DE DESPESAS. JUROS SOBRE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS INDEDUTÍVEIS OBJETO DE PARCELAMENTO. IRPJ.

A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, não podendo subsistir qualquer dúvida acerca da indedutibilidade do IRPJ da

base de cálculo da CSLL, subsistindo a glosa dos juros de mora sobre os débitos de IRPJ parcelados.

GLOSA DE DESPESAS. JUROS SOBRE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS INDEDUTÍVEIS OBJETO DE PARCELAMENTO. CSLL.

O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo, subsistindo a glosa dos juros de mora sobre os débitos de CSLL parcelados.

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

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

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

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício é débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela RFB, configurando-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, i.i) não conhecer do recurso voluntário na matéria de cunho constitucional suscitada, na forma da Súmula CARF nº 2; i.ii) na parte conhecida, exceto em relação à multa isolada tratada no item "ii" adiante, a ele negar provimento para, i.ii.i) manter os lançamentos das demais infrações; i.ii.ii) manter a aplicação da taxa SELIC sobre os juros de mora. Inteligência da Súmula CARF nº 108; ii) por voto de qualidade, na forma do artigo 1º, da Lei nº 14.689, de 20/09/2023 e artigo 25, § 9º, do PAF

(Decreto nº 70.235 de 1972), negar provimento ao recurso voluntário atinente à infração “multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas mensais”, vencidos o Relator e os Conselheiros Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça e Alessandro Bruno Macêdo Pinto, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor na parte em que vencida o Relator (item “ii”), o Conselheiro Alexandre Iabrudi Catunda.

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni – Relator

Assinado Digitalmente

Alexandre Iabrudi Catunda - redator designado

Assinado Digitalmente

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de autos de infração à legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas –IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, lavrados em 10/05/2012 para constituir o crédito tributário no total de R\$ 7.759.393,40, incluídos o principal, a multa de ofício de 75%, e a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais, e os juros de mora devidos até a data da lavratura, tendo em conta as supostas irregularidades apuradas, nos anos-calendário 2010, 2011, 2012 e 2013.

Assim, os lançamentos se referem:

1. à falta de adição às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL das despesas financeiras, incidentes sobre as dívidas vencidas, incorridas a partir da citação inicial relativa à cobrança judicial promovida pelos credores:

a. Ano-calendário 2010 – R\$ 3.694.319,41

b. Ano-calendário 2011 – R\$ 4.364.487,07

c. Ano-calendário 2012 – R\$ 4.332.184,59

d. Ano-calendário 2013 – R\$ 2.030.280,19

2. à glosa de despesas financeiras (juros de mora), contabilizados na conta “431306 - Juros sobre impostos”, incidentes sobre a parcela dos débitos parcelados, considerados indedutíveis:

a. Ano-calendário 2010 – R\$ 242.730,22

b. Ano-calendário 2011 – R\$ 302.537,07

c. Ano-calendário 2012 – R\$ 210.096,78

d. Ano-calendário 2013 – R\$ 173.207,75

Foram também efetuados lançamentos de multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais sobre as bases de cálculo ora tributadas *ex-officio*.

As supostas infrações foram descritas no Relatório Fiscal de fls. 2658/2721, parte integrante da peça acusatória:

1. Da Motivação e Instrução da Ação Fiscal

Trata-se de auditoria determinada pelo Mandado de Procedimento Fiscal acima citado, que teve entre seus objetivos verificar a regularidade na apuração do imposto de renda (IRPJ) da empresa TÊXTIL RENAUXVIEW nos anos-calendário 2009 a 2013.

As infrações detectadas relativas a este imposto originaram três processos fiscais, a saber:

- *13971.724290/2014-59: Trata da autuação relativa às infrações praticadas no ano-calendário 2009, cuja ciência foi dada à contribuinte em 12/12/2014, instruída por Relatório Fiscal específico;*
- *13971.721397/2015-26: autuação que alcança os anos-calendário 2009 a 2012, relativo à infração específica, com multa qualificada de 150%, instruída por Relatório Fiscal específico;*
- *13971.721398/2015-71: autuação relativa aos anos-calendário 2010 a 2013, com aplicação de multa de ofício de 75%, sendo que as infrações detectadas já foram abordadas na autuação relativa ao ano-calendário 2009.*

O presente Relatório Fiscal é específico para a última autuação citada, cuja instrução processual foi feita na seguinte sequência:

- *Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), da empresa fiscalizada;*
- *Cópias dos Termos de Diligência Fiscal lavrados junto à D&D ADMINISTRADORA e das respectivas respostas apresentadas, na extensão necessária;*
- *Cópia do Termo de Início de Procedimento Fiscal lavrado junto à D&D ADMINISTRADORA, e da respectiva resposta, na extensão necessária ;*
- *Termos de intimação lavrados direcionados à empresa fiscalizada, dispostos em ordem cronológica, seguidos das respectivas respostas*

apresentadas pela contribuinte, bem como dos documentos apresentados, na extensão necessária;

- Autos de infração lavrados, instruídos pelo presente relatório fiscal.

Nos anos-calendário sob auditoria, a contribuinte fez a opção pela tributação do Imposto de Renda na modalidade do Lucro Real, conforme comprovam as respectivas DIPJ, tendo apresentado sua Escrituração Contábil Digital na forma determinada pela Instrução Normativa RFB nº 787/2007 e alterações posteriores. Desta forma, a presente auditoria fez acesso ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) para obter cópia dos arquivos relativos à escrituração contábil da contribuinte.

O quadro a seguir identifica todos os arquivos contábeis considerados por esta auditoria em suas análises:

Data Início	Data Fim	Hash do livro
01/01/2009	31/12/2009	99216BAB2C57F74265FB812D38ED164A699C8884
01/01/2010	31/12/2010	059CBAF66F138B5EDE1A8BE0F741198COF11508D
01/01/2011	31/12/2011	AE07B789748749078907D7E58853135C1319478D
01/01/2012	31/12/2012	0ECDD27C4F7C3807BE9E1D9F777AF6142A099DF4
01/01/2013	31/12/2013	C9B89483098E2892F156D5977AC17A99ADA04809

2. Da análise do passivo financeiro da contribuinte

Um dos focos da auditoria realizada foi a análise do passivo financeiro da contribuinte e das respectivas despesas financeiras contabilizadas, sendo detectadas infrações relacionadas ao assunto em todas as autuações realizadas. Tendo em vista que tais infrações estão relacionadas, convém transcrever, na extensão necessária, os trechos de interesse relativo à autuação formalizada no processo 13971.721397/2015-26:

[transcrição do relatório fiscal do processo]

Aqui termina a transcrição das partes de interesse da outra autuação, sendo relevante destacar que os anexos 01 a 07 citados na transcrição também serão anexados ao presente Relatório Fiscal, já que serão referenciados adiante.

3. Da falta de adição dos encargos financeiros incidentes sobre dívidas objeto de execução judicial

Conforme se verificou na transcrição aqui efetuada, verificou-se que a maioria dos empréstimos ali abordados foi objeto de execução judicial pelos credores (a única exceção refere-se ao credor TAFAC), o que traz consequências tributárias sobre a dedutibilidade destas despesas para a devedora, especialmente as previstas nos parágrafos 3º e 4º do artigo 342 do RIR/99:

Art. 342. Após dois meses do vencimento do crédito, sem que tenha havido o seu recebimento, a pessoa jurídica credora poderá excluir do lucro líquido, para determinação do lucro real, o valor dos encargos financeiros incidentes sobre o crédito, contabilizado como receita, auferido a partir do prazo definido neste artigo (Lei nº 9.430, de 1996, art. 11).

§ 1º Ressalvadas as hipóteses das alíneas "a" e "b" do inciso II do § 1º do art. 340, o disposto neste artigo somente se aplica quando a pessoa jurídica houver tomado as providências de caráter judicial necessárias ao recebimento do crédito (Lei nº 9.430, de 1996, art. 11, § 1º).

§ 2º Os valores excluídos deverão ser adicionados no período de apuração em que, para os fins legais, se tornarem disponíveis para a pessoa jurídica credora ou em que reconhecida a respectiva perda (Lei nº 9.430, de 1996, art. 11, § 2º).

§ 3º A partir da citação inicial para o pagamento do débito, a pessoa jurídica devedora deverá adicionar ao lucro líquido, para determinação do lucro real, os encargos incidentes sobre o débito vencido e não pago que tenham sido deduzidos como despesa ou custo, incorridos a partir daquela data (Lei nº 9.430, de 1996, art. 11, § 3º).

§ 4º Os valores adicionados a que se refere o parágrafo anterior poderão ser excluídos do lucro líquido, para determinação do lucro real, no período de apuração em que ocorra a quitação do débito por qualquer forma (Lei nº 9.430, de 1996, art. 11, § 4º).

A redação do parágrafo 3º é clara, obrigando que as empresas inadimplentes façam a adição ao lucro líquido, para determinação do lucro real, dos encargos incidentes sobre os débitos vencidos, incorridos a partir da citação inicial relativa à cobrança judicial promovida pelo credor.

Em complemento, o § 4º permite que tais despesas sejam deduzidas, na forma de exclusão na apuração do lucro real, somente a partir da quitação do débito por qualquer forma.

Assim, na prática, a partir da citação inicial para pagamento da dívida, as despesas financeiras correspondentes incorridas pela devedora passam a ser dedutíveis pelo regime de caixa. Mesmo a eventual desistência da ação de cobrança ou a sua improcedência não inibe a necessidade de adição, já que o artigo 11, § 3º da Lei nº 9.430 de 1996 não condiciona sua aplicação ao resultado futuro da ação judicial, ou seja, à derrota ou à vitória judicial do credor. Tampouco importa se o credor tenha posteriormente negociado seus direitos com terceiros, sendo que a única condição capaz de reabilitar a dedutibilidade de tais encargos para o devedor é a quitação da dívida correspondente.

O mesmo tratamento vale para a apuração da CSLL, conforme disciplina os parágrafos 4º e 5º do artigo 47 da IN SRF nº 390 de 2004.

Para aprofundar a análise do assunto, a auditoria incluiu os seguintes quesitos no Termo de Intimação Fiscal 05:

4.1 Discriminar os empréstimos para os quais não houve propositura de ação judicial pela parte credora para a cobrança; 4.2 Para os demais empréstimos, prestar as seguintes informações, discriminadas para cada um dos empréstimos: nº da ação judicial e respectiva comarca de tramitação, data em que a empresa recebeu a citação inicial para pagamento do débito, fase atual da ação judicial, decisão atualmente vigente;

Em sua resposta, a contribuinte reconheceu que a maior parte de suas dívidas tinham sido objeto de propositura de ação judicial pelos credores:

4.1 - Houve propositura de ação judicial na maior parte dos empréstimos efetuados pela Têxtil Renauxview S/A, com exceção dos seguintes: Sudameris - Ônix; ABN Real - Ônix; Tavares Fomento Comercial - TAFAC; Belgo Mineira Fomento - BMF; GMG Mercantil Fomento Ltda.; Gilberto Renaux.

4.2 e 4.3 - Abaixo informações acerca de cada ação judicial:

Na sequência, a contribuinte presta as informações acerca das ações propostas pelos credores, informando inclusive a data da citação inicial de cada uma delas.

Cabe ressalva em relação a afirmação contida na resposta da contribuinte, de que alguns credores não teriam proposto ação judicial de cobrança, textualmente citados.

Ocorre que a documentação anteriormente fornecida continha informações que contrariava tal informação, pelo que foram inseridos quesitos no Termo de Intimação Fiscal 06 solicitando esclarecimentos adicionais. Em resposta a tais quesitos, a empresa reconhece a existência de outras ações de cobrança.

Além das informações prestadas por escrito, foram apresentadas cópias de peças processuais de várias das ações de execução promovidas contra a TÊXTIL RENAUXVIEW, instruindo as respostas apresentadas aos Termos de Intimação Fiscal 01, 05 e 06. Tais documentos foram apresentados para subsidiar outras linhas de investigação, que motivaram outros quesitos das intimações citadas, mas, de qualquer forma, comprovam de forma definitiva a existência das ações de cobrança.

Além das dívidas indicadas pela contribuinte em atendimento às intimações já citadas, a auditoria identificou uma série de lançamentos contábeis vinculados a encargos incidentes sobre mútuo mantido com Sr. Vladimir Estanislau Walendowsky, que também foram registrados nas contas de despesa '431201 - JUROS DE EMPRÉSTIMOS' e '431301 - ATUALIZAÇÕES E JUROS DE EMPRÉSTIMOS'.

Assim, o Termo de Intimação Fiscal 08 abrangeu quesitos sobre tal mútuo, solicitando informações acerca de toda e qualquer ação judicial de cobrança promovida pelo mutuante, inclusive com apresentação de cópia da(s) inicial(is), o que foi providenciado pela contribuinte.

Com base em todas as informações prestadas foi possível confeccionar a tabela seguinte, que relaciona todas as dívidas contraídas pela contribuinte que foram objeto de execução judicial pelos credores, não quitadas até o final de 2009:

Tabela 1: Informações sobre ações de cobrança movidas pelos credores da TÊXTIL RENAUXVIEW.

Credor	Ação Judicial	Comarca	Citação inicial	Confirma resposta ao
Banco de Brasil	011.07.004651-5	Brusque	31/07/2007	Termo de Intim. Fiscal 05
Banco Intermedium	011.06.005051-0	Brusque	11/08/2006	Termo de Intim. Fiscal 05
	011.06.005052-8	Brusque	11/08/2006	Termo de Intim. Fiscal 05
BMF Factoring	002.006309590-5	Belo Horizonte	09/01/2007	Termos de Intim. Fiscal 06 e 20
Bradesco	011.07.005928-5	Brusque	03/07/2007	Termo de Intim. Fiscal 05
	011.08.005898-7	Brusque	18/08/2006	Termo de Intim. Fiscal 05
DGS	011.08.01856-0	Brusque	18/08/2006	Termo de Intim. Fiscal 05
HSBC	011.06.003539-1	Brusque	06/07/2006	Termo de Intim. Fiscal 05
	011.06.003538-3	Brusque	06/07/2006	Termo de Intim. Fiscal 05
Maizer	011.06.006057-4	Brusque	05/09/2006	Termo de Intim. Fiscal 05
Nuevo Banco Comercial Uruguay	011.07.001591-1	Brusque	24/05/2007	Termo de Intim. Fiscal 05
Red Factor	011.06.003261-9	São Paulo	11/05/2006	Termo de Intim. Fiscal 05
Unibanco	011.06.005604-6	Brusque	10/08/2006	Termo de Intim. Fiscal 06
Vladimir Walendowsky	011.06.005059-5	Brusque	19/07/2006	Termo de Intim. Fiscal 08

Como se observa, diversos credores providenciaram a cobrança judicial de seus direitos, sendo que em todos os casos a citação inicial da contribuinte ocorreu anteriormente ao ano-calendário 2009. A propósito, o andamento dos processos citados pode ser verificado nos sítios eletrônicos do poder judiciário dos respectivos estados de tramitação das ações judiciais.

3.1. Do cálculo dos valores a serem adicionados

Dentre os credores relacionados na tabela 1 acima, alguns já foram citados na transcrição da outra autuação feita neste relatório, que tratou da contabilização de despesas ilegítimas. Lá,

se demonstrou que as despesas financeiras contabilizadas estão em desacordo com os encargos legalmente aplicáveis, o que implica na necessidade da glosa do excedente. Portanto, no caso destas dívidas, há duas infrações relativas aos encargos financeiros, parcialmente sobrepostas: a totalidade dos encargos deve ser adicionada, em virtude da propositura de cobrança judicial pelos credores, e parte destes mesmos encargos deve ser glosado, em virtude de serem ilegítimos.

Assim, no caso de tais dívidas, o cálculo dos valores a serem adicionados na presente infração não será feito a partir do total dos encargos contabilizados, mas apenas dos valores considerados legítimos em virtude da autuação anterior, a fim de se evitar uma bitributação.

Temos, então, dois grupos de dívidas, a depender ou não da apropriação de encargos ilegítimos. Além disso, as dívidas ainda podem ser subdivididas, a depender da existência ou não de quitações, ainda que parciais.

Vejamos então as considerações pertinentes a cada um dos grupos identificados.

A. Dívidas com cálculo de encargos em excesso e que não foram quitadas no período auditado

Neste grupo se enquadram as dívidas contraídas junto aos credores relacionados no quadro a seguir. A forma como a auditoria apurou a totalidade dos encargos incidentes sobre cada uma destas dívidas, bem como a parcela considerada legítima, está descrita nos anexos deste relatório citados na última coluna do quadro:

Credor	Encargos considerados legítimos
DGS Factoring Fomento Comercial	Conforme tabela 02 do Anexo 01
MASTER Fomento Mercantil	Conforme tabela 03 do Anexo 02
BMF Belgo Mineira Fomento Mercantil	Conforme tabela 02 do Anexo 04
BRADESCO 01	Conforme tabela 03 do Anexo 05

A partir dos encargos considerados legítimos em cada um destes endividamentos foi possível elaborar o anexo 08 do presente relatório, que consolida mensalmente os valores de despesas financeiras a serem adicionados para apuração do lucro real em relação a estas dívidas em virtude da existência de cobrança judicial, demonstrado na tabela a seguir:

Tabela II: Totais mensais das despesas financeiras a serem adicionadas para apuração do lucro real em virtude da existência de cobrança judicial, relativas aos empréstimos dos credores DGS Factoring, MASTER, BMF e BRADESCO 01.

Mês	Adição
01/2010	134.821,60
02/2010	120.921,01
03/2010	123.071,46
04/2010	126.162,81
05/2010	100.390,48
06/2010	61.171,56
07/2010	61.376,38
08/2010	61.371,73
09/2010	112.134,89
10/2010	148.964,44
11/2010	161.464,62
12/2010	121.828,51
01/2011	156.527,66
02/2011	118.461,54

Mês	Adição
03/2011	131.635,22
04/2011	139.105,07
05/2011	124.939,54
06/2011	89.098,18
07/2011	66.030,57
08/2011	110.997,60
09/2011	114.987,60
10/2011	101.591,87
11/2011	129.717,79
12/2011	124.141,29
01/2012	125.118,88
02/2012	112.405,39
03/2012	88.901,78
04/2012	142.620,79
05/2012	133.389,68
06/2012	100.012,55
07/2012	120.841,74
08/2012	124.083,43
09/2012	146.986,64
10/2012	158.264,90

B. Dívidas com cálculo de encargos em excesso e que foram amortizadas no período auditado

Algumas das dívidas abordadas na infração anterior pela apropriação de encargos em excesso foram quitadas pela empresa, total ou parcialmente, dentro do período sob auditoria. Assim, tendo em vista a cobrança judicial promovidas pelos credores, a contribuinte deveria, enquanto inadimplente, ter feito a adição das despesas financeiras para apuração do lucro real, controlando tais valores na parte B de seu LALUR. Por ocasião da quitação da dívida, os valores adicionados deveriam ser objeto de exclusão, conforme § 4º do artigo 342 do RIR/99.

Quando a quitação é total, todo o valor anteriormente adicionado pode ser objeto de exclusão. Já nas quititações parciais o valor da exclusão deve ser calculado na mesma proporção da amortização da dívida. Assim, por exemplo, no caso de uma amortização correspondente a 10% do valor atualizado da dívida, a exclusão deve ser de 10% do valor controlado na parte B do LALUR. Tal dinâmica é justificada pelo fato das quititações envolverem a amortização do principal e dos encargos acumulados, de forma proporcional.

O quadro seguinte relaciona as dívidas enquadradas neste grupo, sendo que a última coluna indica o anexo do presente relatório onde estão apurados os valores de encargos considerados legítimos:

Credor	Encargos considerados legítimos
RED FACTOR Factoring Comercial	Conforme tabela 02 do Anexo 03
BRADESCO 02	Conforme tabela 04 do Anexo 05

Para cada uma destas dívidas foi elaborado novo demonstrativo para se quantificar as adições em virtude da cobrança judicial, a partir dos encargos considerados legítimos na presente auditoria. Nestas tabelas, integrantes do anexo 09 deste relatório, se demonstrou o valor das adições mensais (que correspondem os encargos financeiros legítimos incidentes sobre os valores inadimplidos), o valor que deveria ser controlado na parte B do LALUR (que corresponde ao valor das adições acumuladas), e ainda o valor passível de exclusão quando das quititações efetuadas, calculado de acordo com a proporcionalidade já relatada.

Ao final deste anexo 09, a tabela 03 demonstra a consolidação mensal dos valores que deveriam ser objeto de adição e exclusão de todas as dívidas consideradas neste grupo, sintetizadas na tabela a seguir, onde a coluna 'Adição Líquida' corresponde ao total das adições do mês subtraído dos valores passíveis de exclusão.

Tabela III: Totais mensais das despesas financeiras a serem adicionadas para apuração do lucro real em virtude da existência de cobrança judicial, relativas aos empréstimos dos credores RED FACTOR e BRADESCO 02.

Mês	Adição	Exclusão	Adição Líquida
01/2010	29.720,57		29.720,57
02/2010	26.632,88		26.632,88
03/2010	27.107,23		27.107,23
04/2010	27.790,22		27.790,22
05/2010	22.070,74		22.070,74
06/2010	11.943,96		11.943,96
07/2010	12.493,63		12.493,63
08/2010	12.481,15		12.481,15
09/2010	24.631,23		24.631,23
10/2010	32.781,49		32.781,49
11/2010	35.544,68		35.544,68
12/2010	26.768,76		26.768,76
01/2011	33.998,97	6.652,39	27.346,58
02/2011	24.382,97	27.341,46	-2.958,49
03/2011	25.556,19	30.879,01	-5.322,82
04/2011	25.525,09	29.351,84	-3.826,75
05/2011	18.352,18	105.117,68	-86.765,51
06/2011	9.423,94	122.632,94	-113.209,00
07/2011	6.462,15	23.293,18	-16.831,03
08/2011	7.375,53	101.427,10	-94.051,57
09/2011	7.642,75		7.642,75
10/2011	6.742,88		6.742,88
11/2011	8.630,14		8.630,14
12/2011	8.255,03		8.255,03

Mês	Adição	Exclusão	Adição Líquida
01/2012	8.319,86		8.319,86
02/2012	7.466,05		7.466,05
03/2012	5.888,57		5.888,57
04/2012	9.492,01		9.492,01
05/2012	8.871,85		8.871,85
06/2012	6.632,36		6.632,36
07/2012	7.607,18	15.599,01	-7.991,83
08/2012	7.812,53		7.812,53
09/2012	9.266,96		9.266,96
10/2012	9.982,52		9.982,52

C. Dívidas para as quais não houve cálculo de encargos em excesso e que não foram quitadas no período auditado

Há ainda entre as dívidas objeto de execução judicial pelos credores (relacionadas na tabela I) diversas para as quais a auditoria não identificou a necessidade de glosa dos encargos financeiros em virtude da contabilização de despesas ilegítimas. Porém, em virtude da execução judicial, é necessária a adição dos valores de despesas financeiras calculadas sobre os valores inadimplidos.

Aqui também cabe a divisão de acordo com a existência ou não de amortizações no período sob fiscalização, sendo que serão abordadas inicialmente as que não tiveram qualquer

pagamento por parte da TÊXTIL RENAUXVIEW, que são as relativas aos credores Banco do Brasil, HSBC e Vladimir Walendowsky.

Para quantificar as despesas que deveriam ter sido adicionadas esta auditoria elaborou o integrante do anexo 10 do presente termo, que relaciona todos os encargos incidentes sobre as dívidas contraídas junto aos credores citados, elaborado a partir das informações relativas a movimentação destas dívidas apresentadas pela contribuinte bem como do teor de sua contabilidade .

A partir do citado anexo 10, foi feita a consolidação mensal das despesas financeiras contabilizadas pela contribuinte originárias das dívidas em tela, conforme valores listados a seguir:

Tabela IV: Totais mensais das despesas financeiras a serem adicionadas para apuração do lucro real em virtude da existência de cobrança judicial, relativas aos empréstimos dos credores Banco do Brasil, HSBC e Vladimir Walendowsky.

Mês	Adição
jan/10	74.425,33
fev/10	70.868,36
mar/10	83.274,75
abr/10	77.860,94

Mês	Adição
mai/10	84.824,49
jun/10	88.839,25
jul/10	95.134,51
ago/10	98.731,32
set/10	97.269,90
out/10	95.715,04
nov/10	97.098,21
dez/10	107.712,59
jan/11	108.063,60
fev/11	103.963,00
mar/11	111.895,67
abr/11	107.146,46
mai/11	121.054,73
jun/11	120.512,81
jul/11	123.277,64
ago/11	133.832,61
set/11	124.776,77
out/11	121.446,41

nov/11	121.511,06
dez/11	127.888,91
jan/12	128.040,94
fev/12	116.946,34
mar/12	125.225,68
abr/12	116.548,82
mai/12	121.077,82
jun/12	112.979,26
jul/12	118.458,30
ago/12	121.085,81
set/12	92.810,72
out/12	116.799,26
nov/12	43.613,52
dez/12	44.289,53
jan/13	46.038,03
fev/13	43.670,42
mar/13	45.998,56
abr/13	48.622,47
mai/13	48.907,05
jun/13	49.904,71
jul/13	54.419,01
ago/13	54.927,77
set/13	55.971,18

Mês	Adição
out/13	60.413,03
nov/13	58.661,47
dez/13	61.762,38

D. Dívidas para as quais não houve cálculo de encargos em excesso e que foram amortizadas no período auditado

Por fim, o último grupo de dívidas cobradas judicialmente, que envolve as que foram quitadas, total ou parcialmente no período auditado, e onde não foi detectado o cálculo excessivo de despesas financeiras na autuação anterior. Se enquadram aí as dívidas contraídas pela TÊXTIL RENAUXVIEW junto ao UNIBANCO, Banco Intermedium e Nuevo Banco Comercial Uruguai.

Os contratos e demais documentos vinculados a origem destes empréstimos foram apresentados em atendimento ao 4º quesito do Termo de Intimação Fiscal 04. Já o detalhamento da movimentação de cada um deles foi apresentado pela contribuinte em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal 01, conforme planilhas integrantes do arquivo 'Itens 1.2 e 1.3 planilhas das contas 431201 e 431301.xls'.

No caso destas dívidas também é necessário o cálculo das exclusões permitidas, uma vez que as quitações efetuadas pela contribuinte permitem a exclusão dos encargos correspondentes, objeto de adição em períodos anteriores.

Assim, de acordo com a mesma dinâmica já explanada no subitem 'B' deste tópico, foi elaborado o anexo 11, que contempla uma tabela para cada uma das dívidas de interesse, com os encargos apropriados mensalmente pela contribuinte e que devem ser objeto de adição, bem como as exclusões permitidas dos valores anteriormente adicionados, por ocasião das amortizações destas dívidas. Ao final deste anexo 11, a

tabela 04 demonstra a consolidação mensal dos valores que deveriam ser objeto de

adição e exclusão de todas as dívidas consideradas neste grupo, sintetizadas na tabela a seguir, onde a coluna 'Adição Líquida' corresponde ao total das adições do mês subtraído dos valores passíveis de exclusão:

Tabela V: Totais mensais das despesas financeiras a serem adicionadas para apuração do lucro real em virtude da existência de cobrança judicial, relativas aos empréstimos dos credores UNIBANCO, INTERMEDIUM e NUEVO.

Mês	Adição	Exclusão	Adição Líquida
01/2010	147.565,62		147.565,62
02/2010	140.852,00		140.852,00
03/2010	161.057,58		161.057,58
04/2010	154.467,84		154.467,84
05/2010	155.510,81	167.931,44	-12.420,64
06/2010	158.569,61	83.213,54	75.356,07
07/2010	162.773,30	86.726,75	76.046,55

Mês	Adição	Exclusão	Adição Líquida
08/2010	162.192,29	171.255,11	-9.062,82
09/2010	148.976,15	98.000,96	50.975,19
10/2010	141.980,93	48.271,50	93.709,43
11/2010	140.669,66	14.933,45	125.736,21
12/2010	153.631,37	158.995,73	-5.364,36
01/2011	146.520,94	64.300,77	82.220,16
02/2011	136.264,44		136.264,44
03/2011	146.045,07		146.045,07
04/2011	140.232,06		140.232,06
05/2011	157.380,22		157.380,22
06/2011	156.745,46		156.745,46
07/2011	160.179,71		160.179,71
08/2011	173.231,66		173.231,66
09/2011	162.069,24		162.069,24
10/2011	157.952,36		157.952,36
11/2011	158.018,27		158.018,27
12/2011	165.892,58		165.892,58
01/2012	166.058,25		166.058,25
02/2012	152.269,05		152.269,05
03/2012	162.481,63		162.481,63

04/2012	151.653,13		151.653,13
05/2012	157.199,98		157.199,98
06/2012	147.052,75		147.052,75
07/2012	153.763,90		153.763,90
08/2012	156.928,92	22.301,20	134.627,72
09/2012	139.913,39	22.645,98	117.267,41
10/2012	149.830,21	23.262,92	126.567,29
11/2012	151.003,63	23.574,74	127.428,89
12/2012	143.645,26	23.865,80	119.779,47
01/2013	146.744,73	24.157,70	122.587,04
02/2013	134.011,90	24.419,62	109.592,29
03/2013	147.371,31	29.643,17	117.728,14
04/2013	155.218,69	24.995,35	130.223,34
05/2013	154.299,39	25.280,74	129.018,65
06/2013	156.458,92	25.564,58	130.894,33
07/2013	173.605,67	25.873,12	147.732,55
08/2013	173.393,16	26.174,68	147.218,47
09/2013	173.903,54	90.000,40	83.903,13
10/2013	187.833,20	91.072,63	96.760,56
11/2013	173.747,55	174.084,50	-336,95
12/2013	185.662,54		185.662,54

E. Consolidação dos valores a serem adicionados

Feitas as devidas considerações sobre todas as dívidas em que houve citação judicial por parte dos credores, resta consolidar o valor das adições mensais a serem feitas para a correta apuração do lucro real. Assim, a tabela seguinte consolida, a partir das informações das 4 tabelas imediatamente anteriores deste relatório, o valor total das adições a serem consideradas na presente autuação em virtude das citações judiciais feitas pelos credores á contribuinte. Convém frisar que o valor das adições demonstrado já está descontado das exclusões permitidas, em vista dos pagamentos efetuados pela contribuinte para quitação das dívidas.

Tabela VI: Consolidação das despesas financeiras a serem adicionadas para apuração do lucro real, demonstradas nas tabelas anteriores deste relatório.

Mês	Tabela II	Tabela III	Tabela IV	Tabela V	TOTAL
01/2010	134.821,60	29.720,57	74.425,33	147.565,62	386.533,12
02/2010	120.921,01	26.632,88	70.868,36	140.852,00	359.274,25
03/2010	123.071,46	27.107,23	83.274,75	161.057,58	394.511,01
04/2010	126.162,81	27.790,22	77.860,94	154.467,84	386.281,81
05/2010	100.390,48	22.070,74	84.824,49	-12.420,64	194.865,07
06/2010	61.171,56	11.943,96	88.839,25	75.356,07	237.310,84
07/2010	61.376,38	12.493,63	95.134,51	76.046,55	245.051,08
08/2010	61.371,73	12.481,15	98.731,32	-9.062,82	163.521,38
09/2010	112.134,89	24.631,23	97.269,90	50.975,19	285.011,21
10/2010	148.964,44	32.781,49	95.715,04	93.709,43	371.170,40
11/2010	161.464,62	35.544,68	97.098,21	125.736,21	419.843,72
12/2010	121.828,51	26.768,76	107.712,59	-5.364,36	250.945,50
Total 2010	1.333.679,49	289.966,54	1.071.754,69	998.918,68	3.694.319,41

01/2011	156.527,66	27.346,58	108.063,60	82.220,16	374.158,00
02/2011	118.461,54	-2.958,49	103.963,00	136.264,44	355.730,49
03/2011	131.635,22	-5.322,82	111.895,67	146.045,07	384.253,15
04/2011	139.105,07	-3.826,75	107.146,46	140.232,06	382.656,85
05/2011	124.939,54	-86.765,51	121.054,73	157.380,22	316.608,99
06/2011	89.098,18	-113.209,00	120.512,81	156.745,46	253.147,45
07/2011	66.030,57	-16.831,03	123.277,64	160.179,71	332.656,90
08/2011	110.997,60	-94.051,57	133.832,61	173.231,66	324.010,30
09/2011	114.987,60	7.642,75	124.776,77	162.069,24	409.476,35
10/2011	101.591,87	6.742,88	121.446,41	157.952,36	387.733,52
11/2011	129.717,79	8.630,14	121.511,06	158.018,27	417.877,27
12/2011	124.141,29	8.255,03	127.888,91	165.892,58	426.177,81
Total 2011	1.407.233,93	-264.347,78	1.425.369,67	1.796.231,25	4.364.487,07

01/2012	125.118,88	8.319,86	128.040,94	166.058,25	427.537,93
02/2012	112.405,39	7.466,05	116.946,34	152.269,05	389.086,82
03/2012	88.901,78	5.888,57	125.225,68	162.481,63	382.497,66

Mês	Tabela II	Tabela III	Tabela IV	Tabela V	TOTAL
04/2012	142.620,79	9.492,01	116.548,82	151.653,13	420.314,75
05/2012	133.389,68	8.871,85	121.077,82	157.199,98	420.539,33
06/2012	100.012,55	6.632,36	112.979,26	147.052,75	366.676,92
07/2012	120.841,74	-7.991,83	118.458,30	153.763,90	385.072,11
08/2012	124.083,43	7.812,53	121.085,81	134.627,72	387.609,50
09/2012	146.986,64	9.266,96	92.810,72	117.267,41	366.331,73
10/2012	158.264,90	9.982,52	116.799,26	126.567,29	411.613,96
11/2012	18.143,98		43.613,52	127.428,89	189.186,39
12/2012	21.648,50		44.289,53	119.779,47	185.717,50
Total 2012	1.292.418,26	65.740,89	1.257.875,99	1.716.149,46	4.332.184,59

01/2013			46.038,03	122.587,04	168.625,07
02/2013			43.670,42	109.592,29	153.262,71
03/2013			45.998,56	117.728,14	163.726,70
04/2013			48.622,47	130.223,34	178.845,81
05/2013			48.907,05	129.018,65	177.925,71
06/2013			49.904,71	130.894,33	180.799,05
07/2013			54.419,01	147.732,55	202.151,57
08/2013			54.927,77	147.218,47	202.146,24
09/2013			55.971,18	83.903,13	139.874,31
10/2013			60.413,03	96.760,56	157.173,59
11/2013			58.661,47	-336,95	58.324,52
12/2013			61.762,38	185.662,54	247.424,92
Total 2013	0,00	0,00	629.296,10	1.400.984,09	2.030.280,19

Os valores acima representam a infração ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL.

4. Despesas financeiras indedutíveis sobre dívida fiscal parcelada conforme a Lei nº 11.941/2009 Em 2009 a empresa fez a adesão ao parcelamento instituído pela Lei 11.941 de 2009, sendo detectadas diversas infrações relativas ao assunto na autuação relativa àquele ano-calendário. Uma delas referiu-se a apropriação de despesas financeiras não dedutíveis.

A partir da adesão ao parcelamento a contribuinte passou a contabilizar despesas financeiras, calculadas pela aplicação da taxa SELIC sobre o valor principal dos tributos parcelados. Ocorre que restou comprovado que a dívida consolidada objeto de parcelamento contém débitos fiscais que não são dedutíveis na apuração do lucro tributável. Assim, os juros incidentes sobre esta parcela indedutível do principal também não podem ser objetos de dedução na apuração do lucro real.

Como estas despesas financeiras começaram a ser apropriadas em 2009 e permanecem sendo deduzidas mensalmente, temos a constatação da mesma infração nos anos-calendário 2010 a 2013.

Transcreve-se a seguir, na extensão necessária, os trechos pertinentes do Relatório Fiscal relativo à autuação de 2009, integrante do já citado processo 13971.724290/2014-59:

[transcrição de excerto do relatório fiscal do processo]

4.1. Cálculo das despesas financeiras não dedutíveis

Como se pode observar no trecho transcrito, o valor principal dos débitos fiscais parcelados corresponde a R\$ 36.602.649,60 (vide tabela 01 da transcrição). Destes, restou comprovado que o valor de R\$ 2.651.044,84 corresponde a débitos indedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL (vide tabela 06 da transcrição).

Assim, temos que 7,24% dos débitos objeto de parcelamento são indedutíveis (2.651.044,84/36.602.649,60).

A partir de sua adesão ao parcelamento instituído pela Lei 11.941 de 2009, a contribuinte passou a contabilizar despesas financeiras, calculadas pela aplicação da taxa SELIC sobre o valor principal dos tributos parcelados. A contabilização se deu na conta '431306 - Juros sobre impostos', sendo que os lançamentos relativos a este passivo tributário estão reproduzidos no anexo 12 deste relatório. Neste anexo, ao final de cada mês, estão consolidados os valores das despesas financeiras mensais incidentes sobre o parcelamento.

Os valores contabilizados na conta contábil citada foram integralmente apropriados como despesa na apuração do lucro real tributável. Tal procedimento deve ser revisto, uma vez que parte destes juros foi apurado sobre débitos fiscais não dedutíveis. Ora, aplicando-se a máxima de que "o acessório segue o principal", a dedutibilidade dos juros SELIC está condicionada ao tratamento tributário aplicável à sua base de cálculo, ou seja, aos débitos fiscais objeto do parcelamento.

Assim, os juros incidentes no valor parcelado devem obedecer às mesmas condições impostas aos débitos fiscais sobre os quais incidem, ou seja, a regra de dedutibilidade dos tributos e contribuições parcelados abarca também os correspondentes encargos legais, uma vez que estes somente existem e são calculados em função daqueles.

Nesta ótica, 7,24% dos juros apropriados como despesa não são dedutíveis, já que esta parte é a incidente sobre os débitos fiscais parcelados considerados indedutíveis. A fim de se quantificar os valores indedutíveis das despesas financeiras, foi elaborado o anexo 13 deste relatório, que, a partir das despesas financeiras mensais apropriadas sobre este parcelamento demonstradas no anexo 12, calculou o montante dos valores indedutíveis. A tabela seguinte demonstra os totais anuais apurados.

Tabela VII: Valores indedutíveis de despesas relacionadas a juros incidentes sobre os valores parcelados na forma da Lei nº 11.941/2009, conforme demonstrado nos anexos 12 e 13 deste relatório.

Ano	Despesas indedutíveis
2010	242.730,22
2011	302.537,07
2012	210.096,78
2013	173.207,75

Temos então caracterizada a infração **DESpesas Financeiras Não Dedutíveis**, sendo necessária a adição de tais valores para apuração do lucro real, conforme enquadramentos citados no auto lavrado.

5. Dos autos de infração lavrados

Tendo em vista as infrações aqui apuradas, foram lavrados autos de infração relativos ao IRPJ e CSLL, conforme enquadramentos legais citados no presente relatório e nos próprios autos de infração, que integram o processo administrativo 13971.721398/2015-71.

5.1. Da multa pelo recolhimento a menor das estimativas mensais As infrações apuradas na auditoria, além de influenciarem na apuração anual do IRPJ e da CSLL, também afetam o cálculo dos recolhimentos mensais obrigatórios destes tributos efetuados por estimativa, já

que a empresa optou por apurar a base de cálculo destes recolhimentos pela elaboração de balanços de suspensão ou redução.

Assim, a apuração dos resultados consolidados mensais deve ser refeita, considerando-se o valor das infrações apuradas. Em consequência, os valores de estimativa de IRPJ e CSLL declarados pela contribuinte foram insuficientes, sujeitando-a à aplicação da multa prevista no inciso II do artigo 44 da Lei 9.430/96, conforme redação dada pelo artigo 14 da Lei 11.488/2007:

[...]

Os anexos 14 e 15 deste relatório demonstram o recálculo das bases de cálculo mensais do IRPJ e da CSLL devidos por estimativa, que tomou por partida as bases de cálculo mensais apuradas nos Livros de Apuração do Lucro Real (LALUR) da contribuinte, apresentados em atendimento ao Termo de Início de Procedimento Fiscal.

Tais valores foram ajustados pelas infrações apuradas, ou seja, a cada mês o valor acumulado de cada infração foi adicionado, para se apurar o novo resultado mensal, tendo sido então feitas as devidas compensações de prejuízo, limitada a trava de 30%. Em seguida apurou-se o valor correto das estimativas devidas e que deixaram de ser pagas, base de cálculo da multa a ser aplicada.

Tendo em vista que as infrações apuradas nesta auditoria foram lançadas em processos fiscais separados, o lançamento da multa isolada respectiva também observou esta condição. Assim, nos anexos 14 e 15, foram consideradas os efeitos de todas as infrações detectadas, tanto as do presente processo como a que foi objeto do processo 13971.721397/2015-26. Como naquele processo já houve a cobrança da multa isolada proporcional à respectiva infração, o valor da multa ali constituída foi descontado, para que o valor a ser constituído na presente autuação se restrinja aos efeitos das infrações aqui consideradas, não havendo assim cobrança em excesso relativo a esta penalidade.

5.2. Da compensação de prejuízos e de base negativa da CSLL

A contribuinte sob fiscalização apresenta elevado saldo de prejuízo fiscal e de base negativa da CSLL, que devem ser objeto de compensação, na forma da legislação, com as infrações apuradas nesta auditoria. Conforme seu LALUR, verificou-se que a contribuinte entende possuir os seguintes valores ao final do ano-calendário 2008 :

Prejuízo fiscal acumulado a compensar: R\$ 171.103.631,68;

CSLL - Base de cálculo negativa: R\$ 173.726.475,65.

A fim de conferir tais valores, foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal 12, onde se solicitou a apresentação de memória de cálculo demonstrando a composição destes valores, contemplando toda a evolução pretérita destes saldos, desde a sua origem.

Apesar desta orientação expressa, a resposta apresentada a estes questionamentos retrocedeu apenas ao ano-calendário 2003.

Especificamente em relação à CSLL, a memória de cálculo apresentada partiu do saldo acumulado ao final de 2003 da base de cálculo negativa desta contribuição, que a

contribuinte assinalou como sendo de R\$ 59.508.315,19. Ocorre que este saldo apontado ao final de 2003 pela contribuinte é diferente do controlado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), que corresponde a R\$ 54.549.845,58. Ao contrário da contribuinte, a RFB possui a evolução pretérita detalhada deste saldo, obtida a partir das informações prestadas nas declarações de imposto de renda apresentadas, bem como nos ajustes efetuados de ofício. Conforme tais informações, este saldo de base de cálculo negativa da CSLL vem sendo acumulado desde 1993, como ilustra o 'Demonstrativo da Base de Cálculo Negativa da CSLL' que instrui o Termo de Intimação Fiscal 16 que revisitou o assunto.

Além da divergência apontada, a memória de cálculo apresentada pela empresa ainda contém outras três inconsistências:

- **Compensação da base de cálculo negativa em 2004: R\$ 279.703,79:**

No caso, a contribuinte não considerou o resultado da autuação materializada no processo 13971.002373/2008-45, que elevou este valor para R\$ 285.149,12. Tal processo é definitivo, já que a contribuinte desistiu da impugnação apresentada.

- **Base de cálculo negativa apurada em 2005: R\$ 45.767.849,59:**

Mais uma vez a contribuinte ignorou o resultado da autuação recém citada, que retificou a base de cálculo negativa da CSLL para R\$ 45.467.735,64.

- **Base de cálculo negativa apurada em 2008: R\$ 20.992.120,98:**

Tal valor não confere com a DIPJ do respectivo período, onde a contribuinte apurou base de cálculo negativa da CSLL igual a R\$ 21.189.099,69.

Assim, em virtude de tais divergências, a Receita Federal do Brasil considera que o estoque disponível para a contribuinte de base de cálculo negativa ao final de 2008 é o demonstrado a seguir, inferior ao consignado em seu LALUR:

Movimento	Valor	Saldo
Base de cálculo negativa acumulada em 2003	54.549.845,58	54.549.845,58
Compensação efetuada em 2004	-285.149,12	54.264.696,46
Base de cálculo negativa apurada em 2005	45.467.735,64	99.732.432,10
Base de cálculo negativa apurada em 2006	27.258.524,93	126.990.957,03
Base de cálculo negativa apurada em 2007	20.479.368,76	147.470.325,79
Base de cálculo negativa apurada em 2008	21.189.099,69	168.659.425,48

Também no caso do prejuízo fiscal, as três inconsistências aqui apontadas foram identificadas na resposta apresentada ao Termo de Intimação Fiscal 12. Desta forma, o valor acumulado de prejuízo fiscal que esta auditoria entende estar disponível para a contribuinte ao final de 2008 é o seguinte:

Movimento	Valor	Saldo
Prejuízo fiscal acumulado em 2003	56.491.475,34	56.491.475,34
Prejuízo fiscal apurado em 2004 (processo 13971.002373/2008-45)	96.140,98	56.587.616,32
Prejuízo fiscal apurado em 2005 (processo 13971.002373/2008-45)	45.467.735,94	102.055.352,26
Prejuízo fiscal apurado em 2006	27.258.524,93	129.313.877,19
Prejuízo fiscal apurado em 2007	20.479.368,76	149.793.245,95
Prejuízo fiscal apurado em 2008 (DIPJ apresentada)	21.189.099,69	170.982.345,64

Tais considerações foram relatadas à contribuinte no contexto do Termo de Intimação Fiscal 16, que lhe concedeu oportunidade para apontar eventuais incorreções nos valores considerados pela auditoria. Em sua resposta, a contribuinte limitou-se a asseverar que não localizou documentação relativa ao período anterior ao que fora abrangido na sua reposta apresentada ao Termo de Intimação Fiscal 12, sem qualquer ressalva aos valores considerados legítimos pela auditoria.

Assim, os saldos ao final de 2008 a serem considerados na autuação são os recém demonstrados. Porém, nem todo este estoque de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL pode ser compensado no presente procedimento fiscal, já que parte foi utilizada pela contribuinte no ano-calendário 2009, da seguinte forma:

- *Utilização para liquidação de débitos fiscais na forma da MP 470 de 2009:*

Conforme lançamento efetuado em 30/11/2009 na folha 26 do LALUR relativo ao ano-calendário 2009, na conta “Prejuízo fiscal acumulado a compensar”, o valor de R\$ 81.002.735,67 teria sido baixado pela contribuinte, com o histórico “Compensação de multa e juros - Parc. Lei 11.941/2009”.

Indagada sobre a composição deste valor, a contribuinte esclareceu que este histórico estava errado, pois parte do valor não se vincula ao parcelamento na forma da Lei 11.941/2009. Na verdade, a quantia de “RS 39.630.520,52 refere-se a compensação conforme MP 470”. A resposta apresentada foi instruída com o arquivo “DÉBITOS COMPENSADOS MP 470 2009.xlsx”, que detalha os valores compensados.

De fato, a contribuinte solicitou o pedido de pagamento a vista de débitos, com base na citada medida provisória, conforme processo 13971.002346/2010-97. Aliás, a autuação feita nesta mesma auditoria relativa ao ano-calendário 2009 abordou este benefício fiscal, onde se confirmou a utilização de prejuízo fiscal para quitação de tributos na forma do artigo 3º da MP 470 de 2009, justamente nos valores indicados pela contribuinte.

Assim, para fins de se determinar o montante de prejuízo fiscal disponível para compensação na presente autuação, deve ser considerada a pretensa utilização do prejuízo fiscal pela contribuinte na forma da MP 470 de 2009, no valor de R\$ 39.630.520,52.

- *Utilização para liquidação de débitos fiscais parcelados na forma da Lei 11.941/2009:*

A contribuinte aderiu ao parcelamento instituído pela Lei nº 11.491/09, aproveitando o benefício fiscal previsto nos parágrafos 7º e 8º de seu artigo 1º, que permite a utilização de prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL para liquidação de débitos fiscais correspondentes a multa de mora ou de ofício e a juros moratórios sobre os débitos parcelados.

Os valores utilizados de prejuízos fiscais e saldo de bases negativas da CSLL foi detalhado pela contribuinte nos arquivos eletrônicos apresentados em atendimento ao 3º quesito do Termo de Intimação Fiscal 03. Porém, ao se consultar o LALUR relativo ao ano-calendário 2009 da contribuinte, verificou-se que os valores baixados para liquidação de débitos na forma do parcelamento da Lei 11.941/2009 não conferem exatamente com o detalhamento apresentado na resposta à intimação citada.

Tal inconsistência foi relatada à contribuinte no contexto do Termo de Intimação Fiscal 13, cuja resposta trouxe o seguinte esclarecimento sobre a divergência observada:

As divergências entre os valores de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL baixados no Lalur e Informados no atendimento ao Termo de Intimação 03 ocorreram porque no atendimento, equivocadamente, foram informados os valores utilizados no momento do pedido de parcelamento, e não os que foram efetivamente consolidados. Na consolidação houve ajustes de valores conforme a RFB e distribuição diferente entre aproveitamento prejuízo fiscal e base negativa de CSLL de forma a simplificar os cálculos e controles

A resposta foi instruída com cópias de vários recibos de consolidação dos valores parcelados, bem como de outros requerimentos, todos protocolados pela contribuinte em junho de 2011, comprovando que a utilização de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL foi alterada em relação ao pedido de parcelamento protocolado em novembro de 2009.

Em grande parte, tais informações foram convalidadas com as informações do sistema de controle da Receita Federal relativo a este parcelamento, especificamente as relativas aos recibos de consolidação apresentados. O sistema de controle citado ainda deve ser objeto de atualização, mas já aponta que os registros do LALUR podem estar corretos, pelo que serão considerados por esta auditoria. Assim, os valores baixados no LALUR relativo ao ano-calendário 2009 para liquidação de débitos na forma do parcelamento da Lei 11.941/2009 serão considerados nos seguintes montantes:

Prejuízo fiscal: R\$ 41.372.215,15

Base negativa de CSLL: R\$ 68.294.271,41

Caso a consolidação definitiva dos débitos parcelados indique a necessidade da correção de tais valores, deverá a contribuinte realizar os devidos ajustes em seu LALUR, bem como adotar as providências necessárias em relação às demais consequências tributárias

Assim, considerando as compensações recém expostas, temos demonstrado a seguir os valores de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL passíveis de compensação com as infrações detectadas na presente auditoria:

Movimento - Base de cálculo da CSLL	Valor	Saldo
Base de cálculo negativa acumulada ao final de 2008		168.659.425,48
Base negativa utilizada na forma da Lei 11.941/2009	-68.294.271,41	100.365.154,07

Movimento - Saldo de prejuízo fiscal	Valor	Saldo
Prejuízo fiscal acumulado ao final de 2008		170.982.345,64
Prejuízo fiscal utilizado na forma da MP 470/2009	-39.630.520,52	131.351.825,12
Prejuízo fiscal utilizado na forma da Lei 11.941/2009	-41.372.215,15	89.979.609,97

Assim, os valores de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa considerados disponíveis para compensação nos autos de infração lavrados são, respectivamente, R\$ 89.979.609,97 e R\$ 100.365.154,07.

Assim, as Planilhas de Compensação de Prejuízos Fiscais do IRPJ e de Compensação da Base Negativa da CSLL que instruem os autos lavrados partiram dos valores acima, sendo que consideram todas as autuações efetuadas na presente auditoria, inclusive a encerrada em 12/12/2014 (processo 13971.724290/2014-59).

E, para surtir seus efeitos legais, é lavrado o presente relatório, parte integrante dos autos de infração lavrados.

Anexo 01: Demonstrativo dos encargos financeiros apropriados pela contribuinte acima dos índices legalmente previstos - Dívidas contraídas junto à DGS Factoring Fomento Comercial;

Anexo 02: Demonstrativo dos encargos financeiros apropriados pela contribuinte acima dos índices legalmente previstos - Dívidas contraídas junto à MASTER Fomento Mercantil;

Anexo 03: Demonstrativo dos encargos financeiros apropriados pela contribuinte acima dos índices legalmente previstos - Dívidas contraídas junto à REDFACTOR Factoring e Fomento Comercial;

Anexo 04: Demonstrativo dos encargos financeiros apropriados pela contribuinte acima dos índices legalmente previstos - Dívidas contraídas junto à BMF - BelgoMineira Fomento Mercantil;

Anexo 05: Demonstrativo dos encargos financeiros apropriados pela contribuinte acima dos índices legalmente previstos - Dívidas contraídas junto ao BRADESCO;

Anexo 06: Demonstrativo dos encargos financeiros apropriados pela contribuinte acima dos índices legalmente previstos - Dívidas contraídas junto à TAFAC - Tavares Fomento Comercial;

Anexo 07: Demonstrativo dos encargos financeiros apropriados pela contribuinte acima dos índices legalmente previstos - Dívida contraída junto à GMC Fomento Mercantil;

Anexo 08: Despesas financeiras a serem adicionadas, apesar de legítimas, pois foram cobradas judicialmente pelos respectivos credores - DGS Factoring, MASTER, BMF e BRADESCO 01;

Anexo 09: Despesas financeiras a serem adicionadas, apesar de legítimas, pois foram cobradas judicialmente pelos respectivos credores - Red Factor e BRADESCO 02;

Anexo 10: Despesas financeiras a serem adicionadas por terem sido cobradas judicialmente pelos credores - Banco do Brasil, HSBC e Vladimir Walendowsky;

Anexo 11: Despesas financeiras a serem adicionadas por terem sido cobradas judicialmente pelos respectivos credores - UNIBANCO, Banco INTERMEDIUM e NUEVO Banco Comercial;

Anexo 12: Lançamentos contábeis efetuados na conta '431306 - Juros sobre impostos', que representam despesas financeiras do parcelamento na forma da Lei 11.941/2009.

Anexo 13: Despesas financeiras indedutíveis apropriadas sobre o parcelamento efetuado na forma da Lei 11.941/2009.

Anexo 14: Demonstrativos de apuração das multas isoladas sobre os recolhimentos mensais obrigatórios - IRPJ;

Anexo 15: Demonstrativos de apuração das multas isoladas sobre os recolhimentos mensais obrigatórios - CSLL.

A impugnação de fls. 2826/2851 alegou que seria INAPLICÁVEL A LIMITAÇÃO da COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DE CSLL, menciona que como teria um elevado saldo de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL não haveria qualquer base de cálculo a ser tributada ou a incidência estaria sendo feita sobre o próprio patrimônio ou sobre a recomposição patrimonial, e não sobre o acréscimo patrimonial (renda/lucro).

Com base no princípio da continuidade da atividade, extraído do direito empresarial e da contabilidade (Resolução CFC nº 1.374, de 2011), a atividade econômica transcenderia o ano fiscal, sendo a periodização uma ficção, na medida em que somente ao término da existência da empresa seria possível apurar se houve lucro ou prejuízo. Apenas em razão de exigências legais das esferas tributária e societária os tributos seriam apurados por períodos definidos.

Contesta a argumentação de ser a compensação de prejuízos fiscais um benefício fiscal, configurando antes um direito. Defende que a limitação de compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas ofenderia aos artigos 153, III; 195, I “c”; e 145, §1º, 5º, caput e 150, II da Constituição Federal – CF, assim como aos artigos 43 e 110 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

Argumentou a Impugnação que a limitação de compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas configuraria confisco ou um empréstimo compulsório, não veiculado por lei complementar, e não atendidos os pressupostos fáticos de sua instituição. Ademais, menciona que como a matéria seria objeto de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal – STF, com Repercussão Geral, no Recurso Extraordinário nº 591.340, deveria ser providenciada a suspensão do julgamento do presente processo. Afirmou que parte do saldo de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas teria sido apurado antes da instituição da limitação de compensação, em 1995, pelo que esta limitação não poderia retroagir para atingir fatos pretéritos.

Argumenta sobre a LEGITIMIDADE DAS DESPESAS FINANCEIRAS CONTABILIZADAS CORRESPONDENTES AOS DÉBITOS PARCELADOS E EM COBRANÇA JUDICIAL, aduzindo que contrapõe à glosa dos encargos incidentes sobre os débitos parcelados, os preceitos do art. 374 do RIR/99, de que “os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo ou despesa operacional”. Advoga não existir na lei a limitação vislumbrada pela fiscalização de que a natureza do débito principal influenciaria na dedutibilidade dos juros sobre ele incidente. Para a defesa, a simples incidência dos juros faria nascer o correspondente direito à dedução das bases de cálculo dos tributos, independentemente de qualquer outra condição.

Alegou a Impugnação que fora as situações expressas em lei, deveria ser aplicada a regra geral objetiva de serem dedutíveis todas as despesas que tenham relação de pertinência com as atividades empresariais. Invoca em seu favor os princípios da tipicidade fechada, da estrita legalidade, da separação dos Poderes e da segurança jurídica.

No que se refere aos tributos retidos na fonte, argumenta com base no art. 121, do CTN que, “Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo”.

Como não se teria dúvidas quanto à condição da empresa de contribuinte dos valores em tela, garantido estaria o direito ao abatimento das despesas correspondentes.

Quanto à pretensa indedutibilidade dos dispêndios com o IRPJ e a CSLL, rememora a premissa estabelecida no tópico precedente, segundo a qual a exigência desses tributos apenas poderia se dar na hipótese de acréscimo patrimonial. Como o particular não veria o seu patrimônio acrescido na parcela correspondente aos tributos pagos, não poderiam tais encargos ser desconsiderados na apuração de renda/lucro.

Menciona que tais restrições teriam sido veiculadas por mera lei ordinária, ao arrepio do disposto no art. 43, do CTN, e em confronto com os artigos 153, III, e 195, I, “c”, da CF/88, e ainda ao princípio da capacidade contributiva, insculpido no art. 145, § 1º, da CF, devendo, portanto, ser completamente desconsideradas.

Já no que se refere às multas isoladas, faz referência ao art. 41, § 5º, da Lei nº 8.981/1995, “Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo”.

Defende assim que como as multas isoladas não resultam da falta ou insuficiência de pagamento de tributo, devem ser deduzidas da apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Questiona a impossibilidade de dedução de despesas financeiras de empréstimos / financiamentos após a citação da contribuinte nos autos de cobrança judicial, tendo em conta a necessária observância do regime de competência, definido pela Resolução CFC nº 1.374, de 2011. Questiona a limitação imposta pelo art. 11, §3º da Lei nº 9.430, de 1996, sob os seguintes fundamentos. Discorre sobre a afronta ao art. 43 do CTN pela hipótese prevista no art. 11, §3º da Lei nº 9.430, de 1996.

Defendeu a Impugnação a AUSÊNCIA DE VEDAÇÃO À DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS FINANCEIRAS DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL, fundamentando que que a teor do disposto no art. 57, da Lei nº 8.981/1995, aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, mantidas, entretanto, a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor. De outro lado, o art. 2º, da Lei nº 7.689/1989, teria estipulado a base de cálculo da CSLL como sendo o valor do resultado do exercício, no qual deveriam ser inseridas as despesas relativas a processos judiciais em curso e a multas isoladas. Por sua vez, a Lei nº 9.430/1996, ao tratar da indedutibilidade dos encargos com processo judicial em curso, teria feito expressa referência à determinação do lucro real, base de cálculo, única e tão-somente, do IRPJ.

Por conseguinte, ponderou que as despesas financeiras incidentes sobre as dívidas sub judice seriam dedutíveis para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, e o lançamento estaria a ofender o princípio da legalidade. Traz à colação decisões do CARF e do antigo Conselho de Contribuintes no sentido de que, como a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido é o resultado do período de apuração, com observância da legislação comercial e os

ajustes previstos na legislação específica, não seria procedente a adição de despesas consideradas desnecessárias, com fulcro unicamente em norma da legislação do imposto de renda.

Defendeu a tese de inaplicabilidade da multa isolada após o encerramento do período de apuração e a tese de inaplicabilidade da incidência de juros de mora sobre multas de ofício e isoladas

A DRJ julgou improcedente a impugnação.

O Recurso Voluntário manteve os argumentos da Impugnação, esclarecendo que não se trata de declarar a ilegalidade/inconstitucionalidade de normas, mas sim, através de um juízo de apreciação do contido no texto da lei frente à Constituição, reconhecer a inoperância daquele no caso concreto, afirmando que a solução do caso não passa pela decretação de inconstitucionalidade de nenhuma norma, mas sim pela correta exegese aplicável a cada espécie.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Ricardo Piza Di Giovanni**, Relator

O Recurso Voluntário apresenta os requisitos de admissibilidade, sendo, portanto, recebido e conhecido, com exceção dos temas de constitucionalidade.

PRELIMINAR

A DRJ entendeu que não seria cabível o pronunciamento a respeito de inconstitucionalidade de lei tributária no âmbito do contencioso administrativo.

O Recurso Voluntário argumentou que não se trata de declarar a ilegalidade/inconstitucionalidade de normas, mas sim, através de um juízo de apreciação do contido no texto da lei frente à Constituição, reconhecer a inoperância daquele no caso concreto, afirmando que a solução do caso não passa pela decretação de inconstitucionalidade de nenhuma norma, mas sim pela correta exegese aplicável a cada espécie

Fato é que a Recorrente clamou pelo controle da constitucionalidade.

Todavia, enquanto não declarada a inconstitucionalidade pelos órgãos competentes do Poder Judiciário, e não expungida do ordenamento jurídico, as normas legais têm presunção de validade, presunção esta que é vinculante para a Administração Pública. A competência dos órgãos administrativos de julgamento restringe-se à verificação da correta subsunção dos fatos à Lei, sendo-lhe vedada a apreciação de constitucionalidade de dispositivos legais estabelecidas segundo o processo legislativo.

Nesse sentido, aplica-se a Súmula 02 do CARFA, abaixo transcrita:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.]

Portanto, não conheço e afasto a preliminar de inconstitucionalidade das normas em debate.

DAS NORMAS VIGENTES – QUESTÃO DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO

A Recorrente alegou que seria inaplicável a limitação da compensação dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL, mencionando que como teria um elevado saldo de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL não haveria qualquer base de cálculo a ser tributada ou a incidência estaria sendo feita sobre o próprio patrimônio ou sobre a recomposição patrimonial, e não sobre o acréscimo patrimonial (renda/lucro).

Argumentou que com base no princípio da continuidade da atividade, extraído do direito empresarial e da contabilidade (Resolução CFC nº 1.374, de 2011), a atividade econômica transcenderia o ano fiscal, sendo a periodização uma ficção, na medida em que somente ao término da existência da empresa seria possível apurar se houve lucro ou prejuízo. Afirma a Recorrente que apenas em razão de exigências legais das esferas tributária e societária os tributos seriam apurados por períodos definidos.

Contesta a Recorrente a argumentação de ser a compensação de prejuízos fiscais um benefício fiscal, configurando antes um direito. Defende que a limitação de compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas ofenderia aos artigos 153, III; 195, I “c”; e 145, §1º, 5º, caput e 150, II da Constituição Federal – CF, assim como aos artigos 43 e 110 do Código Tributário Nacional – CTN.

Argumentou a Recorrente que a limitação de compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas configuraria confisco ou um empréstimo compulsório, não veiculado por lei complementar, e não atendidos os pressupostos fáticos de sua instituição, mencionando que como a matéria seria objeto de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal – STF, com Repercussão Geral, no Recurso Extraordinário nº 591.340, deveria ser providenciada a suspensão do julgamento do presente processo. Afirmou que parte do saldo de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas teria sido apurado antes da instituição da limitação de compensação, em 1995, pelo que esta limitação não poderia retroagir para atingir fatos pretéritos.

Em face do afastamento dos argumentos de inconstitucionalidade, correta a conclusão da DRJ no sentido de que não cabe qualquer apreciação em âmbito administrativo sobre a constitucionalidade das seguintes normas jurídicas:

- 1. art. 42 e 58 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, *que teriam instituído limites à compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL;***
- 2. arts. 2º da Lei nº 7.689, de 1988; art. 41, §2º da Lei nº 8.981, de 1995; art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996, que teriam prescrito a indedutibilidade do IRPJ e da CSLL;**
- 3. §3º do art. 11, da Lei nº 9.430, de 1996, que introduziu a indedutibilidade dos encargos incidentes sobre os débitos vencidos e não pagos a partir da citação inicial para pagamento.**

Ademais, apesar de ainda se encontrar pendente de decisão o Recurso Extraordinário nº 591.340, no qual a questão será decidida com Repercussão Geral, o Pleno, a Primeira e a Segunda Turmas do Supremo Tribunal Federal – STF já se manifestaram pela constitucionalidade da limitação da compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL de períodos anteriores, conforme ementas abaixo:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO RE 344.994 / PR - PARANÁ Julgamento: 25/03/2009 Órgão Julgador: Tribunal Pleno Ementa: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES. ARTIGOS 42 E 58 DA LEI N. 8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS 'A' E 'B', E 5º, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.

1. O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido.

2. A Lei n. 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam fato gerador nenhum. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO RE 545.308 / SP - SÃO PAULO Julgamento:

08/10/2009 Órgão Julgador: Tribunal Pleno

Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. BASE DE CÁLCULO: LIMITAÇÕES À DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. ARTIGO 58 DA LEI 8.981/1995: CONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 5º, INC. II E XXXVI, 37, 148, 150, INC. III, ALÍNEA 'B', 153, INC. III, E 195, INC. I E § 6º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRECEDENTE: RECURSO EXTRAORDINÁRIO 344.944. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO.

1. Conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal firmado no julgamento do Recurso Extraordinário 344.944, Relator o Ministro Eros Grau, no qual se declarou a constitucionalidade do artigo 42 da Lei 8.981/1995, 'o direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido'.

2. Do mesmo modo, é constitucional o artigo 58 da Lei 8.981/1995, que limita as deduções de prejuízos fiscais na formação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

3. Recurso extraordinário não provido.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO RE 244.293 / SC - SANTA CATARINA

Julgamento: 19/11/2013 Órgão Julgador: Primeira Turma

Ementa: Tributário. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. PERÍODOS-BASE ANTERIORES A 1995. PREJUÍZOS FISCAIS. COMPENSAÇÃO. LEI Nº 8.981/95, ARTS. 42 E 58.

1. No RE nº 344.944/PR, que envolvia discussão acerca do direito ao abatimento dos prejuízos fiscais do IRPJ acumulados em exercícios anteriores, na forma do art. 42 da Lei nº 8.981/95, o Tribunal assentou que a lei em discussão não incidia sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência e que os prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não caracterizavam fato gerador do tributo, constituindo benefício fiscal, consistente em deduções autorizadas por lei, a qual pode ampliar ou reduzir a proporção de seu aproveitamento.

2. No julgamento do RE nº 545.308/SP, o Tribunal, apreciando o art. 58 da Lei nº 8.981/95, que limita a compensação das bases negativas da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) ao percentual de trinta por cento, reafirmou o entendimento do RE nº 344.944/SP e concluiu pela constitucionalidade da limitação.

3. Não conhecimento do recurso extraordinário na parte relativa à anterioridade nonagesimal.

4. Recurso extraordinário a que se nega provimento quanto à parte restante.

EMB.DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO RE 232.710 ED / SP - SÃO PAULO Julgamento: 05/11/2013 Órgão Julgador: Primeira Turma

Ementa: Embargos de declaração no recurso extraordinário. Compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e das bases negativas da CSLL. Artigos 42 e 48 da Lei nº 8.981/95. Integração do julgado. Precedentes do Plenário da Corte.

1. A matéria atinente ao direito de abatimento dos prejuízos fiscais do IRPJ e da compensação das bases negativas da CSLL, acumulados em exercícios anteriores, na forma dos arts. 42 e 58 da Lei nº 8.981/95, foi definitivamente julgada pelo Plenário da Corte, inclusive sob o enfoque do direito adquirido, nos RE nºs 344.944/PR (28/8/09) e 545.308/SP (26/3/10), relatores para acórdão os Ministros Eros Grau e Carmem Lúcia.

2. Embargos acolhidos para integrar o julgado, sem efeitos infringentes.

SEGUNDO AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO RE 584.909 AgRSegundo / RJ - RIO DE JANEIRO Julgamento: 17/04/2012 Órgão Julgador:

Segunda Turma

Ementa: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. COMPENSAÇÃO. PREJUÍZOS FISCAIS. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO. CONSTITUCIONALIDADE. AGRAVO IMPROVIDO.

I - A possibilidade de compensação da base de cálculo negativa apurada em exercícios anteriores caracteriza benefício fiscal cuja ausência não importa ofensa ao texto constitucional. Precedentes.

II - A inexistência dessas compensações não altera as bases de cálculo ou as hipóteses de incidência da CSL ou do IR, por não modificarem os conceitos de renda ou de lucro.

III - Ausência de ofensa ao princípio da capacidade contributiva, de manifestação de efeito confiscatório ou de configuração de empréstimo compulsório, tendo em conta que se trata, na hipótese, de benesse fiscal, cuja concessão não é imposta pela Constituição Federal.

IV - Agravo regimental improvido

Seguem decisões do STF favoráveis à constitucionalidade do art. 1º da Lei nº 9.316/1996, mencionadas pela DRJ, conforme abaixo:

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO ARE 749235 AgR / MS - MATO GROSSO DO SUL Julgamento: 27/10/2015 Órgão Julgador:

Primeira Turma Publicação

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DIREITO PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE MULTA PROCESSUAL. CONDIÇÃO OBJETIVA DE PROCEDIBILIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. IRPJ. DEDUÇÃO DO CSSL.

1. (...). 2. É constitucional o art. 1º e respectivo parágrafo único da Lei nº 9.316/1996, que proíbe a dedução do valor da Contribuição Social sobre Lucro Líquido para fins de apuração do lucro real, por sua vez base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas. Precedente: RE-RG 582.525, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe 06.02.2014. 3. Agravo regimental a que se nega provimento.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO RE 582525 / SP - SÃO PAULO Julgamento:

09/05/2013 Órgão Julgador: Tribunal Pleno

Ementa: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA DEVIDO PELA PESSOA JURÍDICA (IRPJ). APURAÇÃO PELO REGIME DE LUCRO REAL. DEDUÇÃO DO VALOR PAGO A TÍTULO DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. PROIBIÇÃO. ALEGADAS VIOLAÇÕES DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 153, III), DA RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR DE NORMAS GERAIS (ART. 146, III, A), DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA (ART. 145, § 1º) E DA ANTERIORIDADE (ARTS. 150, III, A E 195, § 7º). 1. O valor pago a título de contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL não perde a característica de corresponder a parte dos lucros ou da renda do contribuinte pela circunstância de ser utilizado para solver obrigação tributária.

2. É constitucional o art. 1º e par. ún. da Lei 9.316/1996, que proíbe a dedução do valor da CSLL para fins de apuração do lucro real, base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ. Recurso extraordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento.

Pois bem.

Conforme mencionado, trata-se de autos de infração à legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas –IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, lavrados em 10/05/2012 para constituir o crédito tributário no total de R\$ 7.759.393,40, incluídos o principal, a multa de ofício de 75%, e a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais, e os juros de mora devidos até a data da lavratura, tendo em conta as supostas irregularidades apuradas, nos anos-calendário 2010, 2011, 2012 e 2013, assim descritas no Relatório Fiscal de fls. 2658/2721.

Assim, os lançamentos se referem:

1. à falta de adição às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL das despesas financeiras, incidentes sobre as dívidas vencidas, incorridas a partir da citação inicial relativa à cobrança judicial promovida pelos credores:

- a. Ano-calendário 2010 – R\$ 3.694.319,41
- b. Ano-calendário 2011 – R\$ 4.364.487,07
- c. Ano-calendário 2012 – R\$ 4.332.184,59
- d. Ano-calendário 2013 – R\$ 2.030.280,19

2. à glosa de despesas financeiras (juros de mora), contabilizados na conta “431306 - Juros sobre impostos”, incidentes sobre a parcela dos débitos parcelados, considerados indedutíveis:

- a. Ano-calendário 2010 – R\$ 242.730,22
- b. Ano-calendário 2011 – R\$ 302.537,07
- c. Ano-calendário 2012 – R\$ 210.096,78
- d. Ano-calendário 2013 – R\$ 173.207,75

Foram também efetuados lançamentos de multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais sobre as bases de cálculo ora tributadas *ex-officio*.

ADIÇÃO DAS DESPESAS FINANCEIRAS APÓS A CITAÇÃO JUDICIAL

A autuação foi fundamentada pela falta de adição ao lucro real e à base de cálculo da CSLL das despesas financeiras, incidentes sobre as dívidas vencidas da contribuinte, incorridas a partir da citação inicial relativa à cobrança judicial promovida pelo credor, os preceitos dos §§ 3º e 4º do art. 11 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

A Recorrente argumentou que os juros remuneratórios de empréstimos/financiamentos utilizados como suprimento de capital de giro necessário a manutenção da fonte produtiva em operação é classificável como uma despesa, e o fato de ele em um determinado momento não ter sido efetivamente pago, não elide a necessidade de que esse pagamento seja feito no futuro, nem desvirtua sua característica essencial, qual seja, a de ser necessário, normal e usual” à manutenção da atividade econômica da entidade tomadora dos recursos.

No entanto, o tema está disciplinado por lei e não é favorável à tese da Recorrente. Fundamentam a autuação os preceitos dos §§ 3º e 4º do art. 11 da Lei nº 9.430/1996, abaixo transcritos:

Art. 11. Após dois meses do vencimento do crédito, sem que tenha havido o seu recebimento, a pessoa jurídica credora poderá excluir do lucro líquido, para determinação do lucro real, o valor dos encargos financeiros incidentes sobre o crédito, contabilizado como receita, auferido a partir do prazo definido neste artigo.

§ 1º Ressalvadas as hipóteses das alíneas a e b do inciso II do § 1º do art. 9º, o disposto neste artigo somente se aplica quando a pessoa jurídica houver tomado as providências de caráter judicial necessárias ao recebimento do crédito.

§ 2º Os valores excluídos deverão ser adicionados no período de apuração em que, para os fins legais, se tornarem disponíveis para a pessoa jurídica credora ou em que reconhecida a respectiva perda.

§ 3º A partir da citação inicial para o pagamento do débito, a pessoa jurídica devedora deverá adicionar ao lucro líquido, para determinação do lucro real, os encargos incidentes sobre o débito vencido e não pago que tenham sido deduzidos como despesa ou custo, incorridos a partir daquela data.

§ 4º Os valores adicionados a que se refere o parágrafo anterior poderão ser excluídos do lucro líquido, para determinação do lucro real, no período de apuração em que ocorra a quitação do débito por qualquer forma.

A fiscalização adotou os procedimentos cabíveis tendentes à identificação do passivo vencido e não pago, das datas das citações iniciais nas ações judiciais de cobrança, movidas pelos credores, e dos encargos incidentes contabilizados.

Conforme mencionado, a argumentação da defesa de ofensa ao princípio constitucional da isonomia não pode ser apreciada e, por sua vez, os fundamentos apresentados pela Recorrente dizem respeito a inconstitucionalidades, matéria que não se insere na competência deste órgão julgador, devendo ser mantida a exigência que observa a legislação em vigor.

De fato, a dedutibilidade buscada pela Recorrente não tem amparo legal, devendo ser mantido o auto de infração também com relação a esse tópico.

DA GLOSA DOS JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE OS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS PARCELADOS

O Auto de Infração realizou o cálculo dos juros de mora incidentes sobre os débitos parcelados considerados indedutíveis com base na proporção entre o total de débitos objeto de parcelamento e o total dos débitos parcelados considerados indedutíveis.

O cálculo dos juros de mora incidentes sobre os débitos parcelados considerados indedutíveis se fez com base na proporção entre o total de débitos objeto de parcelamento em 2009 (R\$ 36.602.649,60) e o total dos débitos parcelados considerados indedutíveis (R\$ 2.651.044,84) – a resultar num percentual de 7,24%, assim discriminados na Tabela 6 do relatório fiscal do processo 13971.724290/2014- 59:

Tabela 6: Débitos indedutíveis na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL, registrados no passivo da contribuinte que representa o parcelamento instituído pela Lei nº 11.941/2009.

CONTA CONTÁBIL	DÉBITO FISCAL	VALOR
222032 e 250030	Processos Fiscais – RFB	66.839,59
222032 e 250030	Processos Exigibilidade Suspensa - RFB (IRPJ e CSLL)	994.506,56
222032 e 250030	Processos Exigibilidade Suspensa - RFB (Multas isoladas)	255.233,38
222032 e 250030	CC RFB - (retenções e multa fiscal)	21.226,81
222032 e 250030	IRRF	1.207.602,78
222033 e 250031	PGFN (retenções e CSLL)	105.635,72
	TOTAL	2.651.044,84

Parcelamento			
Rubrica do Relatório	Tabela	Discriminação	Valor
Processos Fiscais	Tabela 2	IRRF e retenções CSLL	66.839,59
Proc. Exig. Suspensa	Tabela 3	IRPJ/CSLL	994.506,56
		Multa Isolada	255.233,38
CC RFB	Tabela 4	IRRF e retenções CSLL	21.226,81
IRRF		IRRF, multa e juros	1.207.602,78
PGFN	Tabela 5	IRRF	78.450,38
		CSLL	27.185,34
		Total	2.651.044,84

Nos termos da DRJ, a fiscalização adotou o pressuposto de que, se indedutíveis as despesas tributárias, indedutíveis também seriam os juros de mora sobre elas incidentes, e a Impugnante asseverou que tal interpretação ofenderia o princípio da legalidade, haja vista a expressa menção no art. 374 do RIR/99 de que “os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo ou despesa operacional”.

A Recorrente defendeu a tese no sentido de que de acordo com o art. 374, do Decreto no 3.000/1999, os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo ou despesa operacional. Sem razão a Recorrente.

Ora, os artigos 373 e 374 do RIR/99 esclarecem quais tipos de juros são permitidos serem classificados como despesa na melhor interpretação da norma jurídica tributária. Segue abaixo transcrição de referido artigo dentro do contexto do capítulo ao qual está incluído:

Seção IV - Outros Resultados Operacionais

Subseção I - Receitas e Despesas Financeiras Receitas

Art. 373. Os juros, o desconto, o lucro na operação de reporte e os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do período de apuração, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 11, § 3º).

Despesas

Art. 374. Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, parágrafo único):

I - os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, pro rata temporis, nos períodos de apuração a que competirem;

II - os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição ou construção de bens do ativo permanente, incorridos durante as fases de construção e préoperacional, podem ser registrados no ativo diferido, para serem amortizados.

Parágrafo único. Não serão dedutíveis na determinação do lucro real, os juros, pagos ou creditados a empresas controladas ou coligadas, domiciliadas no exterior, relativos a empréstimos contraídos, quando, no balanço da coligada ou controlada, constar a existência de lucros não disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil (Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º, § 3º).

Conforme transcrição acima, as despesas com juros de que trata o art. 374 não se referem aos acréscimos legais incidentes sobre créditos **tributários vencidos e não pagos**.

Entendo que esta disposição do artigo 374 não teria aplicação específica à “operações financeiras, de desconto de títulos de crédito, de colocação títulos de mercado, empréstimos e financiamentos, etc.”.

Em diversas oportunidades os juros são classificados como despesas necessárias, usuais e normais, quando decorrentes de expressas disposições legais e decorrentes das atividades por ela desenvolvidas, sem haver exceção explícita infirmando a dedutibilidade.

Conforme é cediço, a doutrina reconhece com tranquilidade que uma despesa é considerada necessária quando é inerente à atividade da empresa ou à sua fonte produtora, ou for dela decorrente, ou com ela for relacionada, ou surgir em virtude da simples existência da empresa e do papel social que ela desempenha.

Todavia, no presente caso estamos diante de juros incidentes em face do não pagamento de tributos.

Desta maneira, entendo que deve ser mantido o entendimento da fiscalização e da DRJ no sentido de que os juros de mora sobre incidentes sobre os tributos não pagos não podem ser considerados como despesas, devendo ser mantido o auto de infração com referência ao sua Item 1.

DA MULTA ISOLADA CONCOMITANTE

Quanto à questão das estimativas entendeu a DRJ que foram apuradas estimativas, que não foram recolhidas, resultando, em seu entendimento, na necessidade pagamento de multa isolada de 50% sobre os valores que deveriam ter sido pagos mensalmente.

Entendeu a DRJ que a aplicação de mais de uma penalidade em uma mesma ação fiscal é possível nos termos do artigo 74 da Lei nº 4.502/64, abaixo transcrito:

“Art. 74. Apurando-se, no mesmo processo, a prática de duas ou mais infrações pela mesma pessoa natural ou jurídica, aplicam-se cumulativamente, no grau correspondente, as penas a elas cominadas, se as infrações não forem idênticas”

Por sua vez, defende a Recorrente que ao cumular a multa de ofício com a multa isolada no mesmo lançamento, o Fisco pune a Recorrente duas vezes pelo mesmo ilícito tributário, ocorrendo o chamado “bis in idem”.

Entendo que não é devida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas em concomitância com multa de ofício, ou seja, não seria cabível a aplicação da multa isolada concomitantemente à multa de ofício.

No presente caso, tanto a multa de ofício quanto a multa isolada foram aplicadas sobre os mesmos fatos, o que denota ilegalidade na conduta da fiscalização de aplicar duas penalidades (multa de ofício e multa isolada) em decorrência de um único evento, sob pena, inclusive, de violação ao princípio da vedação ao bis in idem.

Desta maneira, é incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo com base em estimativa e da multa de ofício exigida pela constatação de omissão de receitas, por ambas recaírem sobre a receita omitida.

Logo, a incidência da multa isolada, ainda que ocorridas as infrações alegadas na autuação – mera argumentação –, não se justificaria, devendo ser afastada.

Entendo, portanto, que merece ser reconhecido, no caso em tela, a impossibilidade da exigência das estimativas mensais de CSLL.

DA INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE AS MULTAS DE OFÍCIO

Também alega a Recorrente que não poderia ocorrer a incidência dos juros de mora sobre o valor da multa de ofício sobre este tema também deve ser aplicada Súmula do CARF, qual seja, **Súmula CARF nº 108** abaixo transcrita.

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Portanto, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

O decidido para o lançamento de IRPJ se estende aos demais lançamentos com os quais compartilhe o mesmo fundamento de fato, não havendo outras razões de ordem jurídica que lhes determinem tratamento diverso.

Diante o exposto, voto por conhecer parcialmente o Recurso Voluntário e a ele dar parcial provimento no sentido de afastar somente a multa por estimativa, mantendo, no mais os lançamentos tributários.

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Alexandre Iabrudi Catunda, redator designado

Embora muito bem fundamentado o voto do Ilustre Relator, Ricardo Piza Di Giovanni, sobre a possibilidade da concomitância da aplicação da multa de ofício e a multa isolada pelo não pagamento das estimativas, divirjo de seu entendimento.

Tendo em vista que, por voto de qualidade, esta divergência foi a que prevaleceu neste colegiado passo a redigir o voto vencedor.

A possibilidade de lançamento das multas de ofício e isolada já foi apreciada pela Câmara Superior. Neste sentido adoto o mesmo voto que a Relatora do Acórdão nº 9101-002.750 – CSRF / 1ª Turma, Adriana Gomes Rêgo, por possuir o mesmo entendimento:

No mérito, a questão a ser dirimida no presente recurso diz respeito à possibilidade de serem aplicadas, simultaneamente, a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais, e a multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual.

A lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real, apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou, o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais, a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução.

Observe-se:

Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):

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

§1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.

[...]

Vê-se, então, que a pessoa jurídica, obrigada a apurar seus resultados de acordo com as regras do lucro real trimestral, tem a opção de fazê-lo com a periodicidade anual, desde que, efetue pagamentos mensais a título de estimativa. Essa é a regra do sistema.

No presente caso, a pessoa jurídica fez a opção por apurar o lucro real anualmente, sujeitando-se, assim, e de forma obrigatória, aos recolhimentos mensais a título de estimativas.

Como se vê nos autos de infração de IRPJ e CSLL (e-fls. 955 e ss), a multa isolada aplicada pela falta de recolhimento das estimativas mensais desses tributos teve fulcro no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, mais precisamente em seu inciso II, alínea "b", com as modificações introduzidas pela Lei nº 11.488, de 2007.

A exigência da multa isolada foi mantida pela autoridade julgadora de 1ª Instância, mas, no julgamento do Recurso Voluntário, o colegiado a quo, por maioria de votos, acatou as alegações da autuada e exonerou a multa isolada exigida nestes autos por entender que (i) "em razão de uma mesma conduta (recolhimento a menor do IRPJ e da CSLL no anocalendarário de 2008 em razão de dedução indevida), foram aplicadas duas penalidades distintas contra a recorrente (multa isolada e multa de ofício)"; (ii) "o dever de antecipar apenas existe enquanto houver uma obrigação a ser antecipada (isto é, enquanto ainda não tiver ocorrido o fato gerador do IRPJ e da CSLL), é forçoso concluir que a base imponível da multa isolada desaparece após o final do exercício (momento da ocorrência do fato gerador), deixando de ser possível, portanto, a aplicação dessa penalidade".

Todavia, discordo de tal entendimento porque vislumbro que as penalidades exigidas são autônomas e incidem sobre infrações distintas.

A exemplo do que argumenta a Contribuinte em suas contrarrazões, há aqueles que alegam que as alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base imponível ao tributo devido no ajuste anual. Nesse sentido

invocam que a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351, de 2007, limitou-se a esclarecer que a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora. E, ainda que se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, para essas pessoas subsistiria o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que importaria o afastamento da penalidade menos gravosa.

Ora, a vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resulta falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, esta penalidade foi prevista nos mesmos termos daquela aplicável ao tributo não recolhido no ajuste anual, ou seja, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição, inclusive no mesmo percentual de 75%, e passível de agravamento ou qualificação se presentes as circunstâncias indicadas naquele dispositivo legal. Veja-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

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

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

[...]

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998)

[...]

A redação original do dispositivo legal resultou, assim, em punições equivalentes para a falta de recolhimento de estimativas e do ajuste anual. E, decidindo sobre este conflito, a jurisprudência administrativa posicionou-se majoritariamente contra a subsistência da multa isolada, porque calculada a partir da mesma base de cálculo punida com a multa proporcional, e ainda no mesmo percentual desta.

Frente a tais circunstâncias, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória nº 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição.

Observe-se:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

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

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

As conseqüências desta alteração foram apropriadamente expostas pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no voto condutor do Acórdão nº 101-002.251:

Logo, tendo sido alterada a base de cálculo eleita pelo legislador para a multa isolada de totalidade ou diferença de tributo ou contribuição para valor do pagamento mensal, não há mais qualquer vínculo, ou dependência, da multa isolada com a apuração de tributo devido.

Perfilhando o entendimento de que não se confunde a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição com o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, é vasta a jurisprudência desta CSRF, valendo mencionar dos últimos cinco anos, entre outros, os acórdãos nºs 9101-00577, de 18 de maio de 2010, 9101-00.685, de 31 de agosto de 2010, 9101-00.879, de 23 de fevereiro de 2011, nº 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, nº 9101-001.336, de 26 de abril de 2012, nº 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013, nº 9101-001.771, de 16 de outubro de 2013, e nº 9101-002.126, de 26 de fevereiro de 2015, todos assim ementados (destaquei):

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano.

Daí porque despropositada a decisão recorrida que, após reconhecer expressamente a modificação da redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 pela Lei nº 11.488, de 2007, e transcrever os mesmos dispositivos legais acima, abruptamente conclui no sentido de que (e-fls. 236):

Portanto, cabe excluir a exigência da multa de ofício isolada concomitante à multa proporcional.

Em despacho de admissibilidade de embargos de declaração por omissão, interpostos pela Fazenda Nacional contra aquela decisão, e rejeitados, foi dito o seguinte (e-fls. 247):

Por fim, reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas. Isso porque é sabido que um dos fatores que levou à mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que à época da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse entendimento. Vejamos novamente a redação de parte [das] disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

[...].

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto à impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual.

Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir, no parágrafo § 1º, excetuou a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que aliás é a questão de maior incidência.

Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões factíveis é que essa cumulatividade é mesmo indevida.

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexistente;

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

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, ineludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

Destaque-se, ainda, que a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário. A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre a data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário. A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente.

Diferentes, portanto, são os bens jurídicos tutelados, e limitar a penalidade àquela aplicada em razão da falta de recolhimento do ajuste anual é um incentivo ao descumprimento do dever de antecipação ao qual o sujeito passivo voluntariamente se vinculou, ao optar pelas vantagens decorrentes da apuração do lucro tributável apenas ao final do ano-calendário.

E foi, justamente, a alteração legislativa acima que motivou a edição da referida Súmula CARF nº 105.

Explico.

O enunciado de súmula em referência foi aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 08 de dezembro de 2014. Antes, enunciado semelhante foi, por sucessivas vezes, rejeitado pelo Pleno da CSRF, e mesmo pela 1ª Turma da CSRF. Veja-se, abaixo, os verbetes submetidos a votação de 2009 a 2014:

PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 20092

[...]

ANEXO I

I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:

[...]

12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº :

Até a vigência da Medida Provisória nº 351/2007, a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência de antecipações não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado no ajuste anual.

[...]

PORTARIA Nº 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012

[...]

ANEXO ÚNICO

[...]

II- ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 1ª TURMA DA CSRF:

[...]

17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401- 00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/ 10/ 2011.

[...]

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

[...]

22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401- 00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/ 10/ 2011.

[...]

PORTARIA Nº- 18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 20134

[...]

ANEXO I

I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:

[...]

9ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

Até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Acórdãos Precedentes: 9101-001261, de 22/11/11; 9101-001203, de 22/11/11; 9101-001238, de 21/11/11; 9101-001307, de 24/04/12; 1402-001.217, de 04/10/12; 1102-00748, de 09/05/12; 1803-001263, de 10/04/12.

[...]

PORTARIA Nº 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 20145

[...]

ANEXO I

[...]

II - Enunciados a serem submetidos à 1ª Turma da CSRF:

[...]

13ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

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

Acórdãos Precedentes: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.

[...]

É de se destacar que os enunciados assim propostos de 2009 a 2013 exsurgem da jurisprudência firme, contrária à aplicação concomitante das penalidades antes da alteração promovida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007. Jurisprudência esta, aliás, que motivou a alteração legislativa.

De outro lado, a discussão acerca dos lançamentos formalizados em razão de infrações cometidas a partir do novo contexto legislativo ainda não apresentava densidade suficiente para indicar qual entendimento deveria ser sumulado.

Considerando tais circunstâncias, o Pleno da CSRF, e também a 1ª Turma da CSRF, rejeitou, por três vezes, nos anos de 2009, 2012 e 2013, o enunciado contrário à concomitância das penalidades até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007. As discussões nestas votações motivaram alterações posteriores com o objetivo de alcançar redação que fosse acolhida pela maioria qualificada, na forma regimental.

Com a rejeição do enunciado de 2009, a primeira alteração consistiu na supressão da vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, substituindo-a, como marco temporal, pela referência à data de sua publicação. Também foram separadas as hipóteses pertinentes ao IRPJ/CSLL e ao IRPF, submetendo-se à 1ª Turma e à 2ª Turma da CSRF os enunciados correspondentes. Seguindo-se nova rejeição em 2012, o enunciado de 2009 foi reiterado em 2013 e, mais uma vez, rejeitado.

Este cenário deixou patente a imprestabilidade de enunciado distinguindo as ocorrências alcançadas a partir da expressão "até a vigência da Medida Provisória nº 351", de 2007, ou até a data de sua publicação. E isto porque a partir da redação proposta havia o risco de a súmula ser invocada para declarar o cabimento da exigência concomitante das penalidades a partir das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, apesar de a jurisprudência ainda não estar consolidada neste sentido.

Para afastar esta interpretação, o enunciado aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 2014 foi redigido de forma direta, de modo a abarcar, apenas, a jurisprudência

firme daquele Colegiado: a impossibilidade de cumulação, com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas com fundamento na legislação antes de sua alteração pela Medida Provisória nº 351, de 2007. Omitiu-se, intencionalmente, qualquer referência às situações verificadas depois da alteração legislativa em tela, em razão da qual a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas passou a estar prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", e não mais no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares à parcela do litígio já pacificada.

Assim, a Súmula CARF nº 105 tem aplicação, apenas, em face de multas lançadas com fundamento na redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, tendo por referência infrações cometidas antes da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, publicada em 22 de janeiro de 2007, e ainda que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%, dado que tal providência não decorre de nova fundamentação do lançamento, mas sim da retroatividade benigna prevista pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

Neste sentido, vale observar que os precedentes indicados para aprovação da súmula reportam-se, todos, a infrações cometidas antes de 2007:

Acórdão nº 9101-001.261:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001

Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão nº 9101-001.203:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001

Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFICIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTOS. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.

Acórdão nº 9101-001.238:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2001

[...]

MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE

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

Acórdão nº 9101-001.307:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

[...]

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

Acórdão nº 1402-001.217:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

[...]

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base).

[...]

Acórdão nº 1102-000.748:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA

JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa:

[...]

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

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

[...]

Acórdão nº 1803-001.263:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA

JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002

[...]

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

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

Digo isso porque esses precedentes têm sido utilizados para se tentar aplicar outra tese no sentido de afastar a multa, qual seja a do princípio da consunção. Ora se o princípio da consunção fosse fundamento suficiente para inexigibilidade concomitante das multas em debate, o enunciado seria genérico, sem qualquer referência ao fundamento legal dos lançamentos alcançados. A citação expressa do texto legal presta-se a firmar esta circunstância como razão de decidir relevante extraída dos paradigmas, cuja presença é essencial para aplicação das consequências do entendimento sumulado.

Da mesma forma que faz a Contribuinte em suas contrarrazões, há quem argumente que o princípio da consunção veda a cumulação das penalidades. Sustentam os adeptos dessa tese que o não recolhimento da estimativa mensal seria etapa preparatória da infração cometida no ajuste anual e, em tais circunstâncias o princípio da consunção autorizaria a subsistência, apenas, da penalidade aplicada sobre o tributo devido ao final do anocalendarário, prestigiando o bem jurídico mais relevante, no caso, a arrecadação tributária, em confronto com a antecipação de fluxo de caixa assegurada pelas estimativas. Ademais, como a base fática para imposição das penalidades seria a mesma, a exigência concomitante das multas representaria bis in idem, até porque, embora a lei tenha previsto ambas penalidades, não determinou a sua aplicação simultânea. E acrescentam que, em se tratando de matéria de penalidades, seria aplicável o art. 112 do CTN. Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do Acórdão nº 9101-001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

[...]

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa. Sobre as

obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em obrigação principal. Vale destacar que, mesmo ocorrendo tal conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.

Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda (iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo. Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis:

“As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua

criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis Fernandes de Oliveira, “a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição”. O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativoconstitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções”.

O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção”. (in “O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário”, ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)

Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSLL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSLL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. "É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96" (AgRg no REsp 694278-RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido." (Recurso Especial 529570 / SC - Relator Ministro João Otávio de Noronha - Segunda Turma - Data do Julgamento 19/09/2006 - DJ 26.10.2006 p. 277)

"AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido."

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 - Relator Ministro Humberto Martins - Segunda Turma - DJ 17.08.2006 p. 341) Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

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

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo. Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

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

Sob esta ótica, o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, §2º do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos.

Veja-se, aliás, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acima citadas expressamente reconhecem este ônus como decorrente de uma opção, e distinguem a antecipação do pagamento do pagamento em si, isto para negar a aplicação de juros a partir de seu recolhimento no confronto com o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário.

É certo que a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já consolidou seu entendimento contrariamente à aplicação concomitante das penalidades em razão do princípio da consunção, conforme evidencia a ementa de julgado recente proferido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS:

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES.

1. A Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996 (AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015).

2. Agravo Regimental não provido.

As contrarrazões oferecidas pela Contribuinte, aliás, fazem referência ao REsp 1.496.354/PR, mencionado na ementa acima. Todavia, referidos julgados não são de observância obrigatória na forma do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

Além disso, a interpretação de que a falta de recolhimento da antecipação mensal é infração abrangida pela falta de recolhimento do ajuste anual, sob o pressuposto da existência de dependência entre elas, sendo a primeira infração preparatória da segunda, desconsidera o prejuízo experimentado pela União com a mora subsistente em razão de o tributo devido no ajuste anual sofrer encargos somente a partir do encerramento do ano-calendário. Favorece, assim, o sujeito passivo que se obrigou às antecipações para apurar o lucro tributável apenas ao final do ano-calendário, conferindo-lhe significativa vantagem econômica em relação a outro sujeito passivo que, cometendo a mesma infração, mas optando pela regra geral de apuração trimestral dos lucros, suportaria, além do ônus da escrituração trimestral dos resultados, os encargos pela falta de recolhimento do tributo calculados desde o encerramento do período trimestral. Quanto à transposição do princípio da consunção para o Direito Tributário, vale a transcrição da oposição manifestada pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 - que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787,

p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta:

O Direito Penal é especial, contém princípios, critérios, fundamentos e normas particulares, próprios desse ramo jurídico; por isso, a rigor, as regras dele não podem ser estendidas além dos casos para os quais foram instituídas. De fato, não se aplica norma jurídica senão à ordem de coisas para a qual foi estabelecida; não se pode pôr de lado a natureza da lei, nem o ramo do Direito a que pertence a regra tomada por base do processo analógico.[15 Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e aplicação do direito*, p.212] Na hipótese de concurso de crimes, o legislador escolheu critérios específicos, próprios desse ramo de Direito. Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas.

A ‘forma de sancionar’ é instituída pelo legislador, segundo critérios de conveniência/oportunidade, isto é, discricionariedade. Compete-lhe elaborar, ou não, regras a respeito da concorrência de infrações administrativas. No silêncio, ocorre cúmulo material.

Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o cúmulo material de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei nº 9.503, de 23.12.1997 (Código de Trânsito Brasileiro), segundo o qual “quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as respectivas penalidades”. Igualmente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de 12.2.1998, que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: “Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o disposto está inserido no Capítulo VI – Da Infração Administrativa] ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as sanções a elas cominadas”. E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei nº 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: “As sanções [administrativas] previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar antecedente ou incidente de procedimento administrativo”. [16 Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa tenha imposto

cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.]

No Direito Penal são exemplos de aplicação do princípio da consunção a absorção da tentativa pela consumação, da lesão corporal pelo homicídio e da violação de domicílio pelo furto em residência. Característica destas ocorrências é a sua previsão em normas diferentes, ou seja, a punição concebida de forma autônoma, dada a possibilidade fática de o agente ter a intenção, apenas, de cometer o crime que figura como delito-meio ou delito fim.

Já no caso em debate, a norma tributária prevê expressamente a aplicação das duas penalidades em face da conduta de sujeito passivo que motive lançamento de ofício, como bem observado pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no já citado voto condutor do Acórdão nº 9101-002.251:

[...]

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se

falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável.

Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação alterada não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". Ademais, quando o legislador estipula na alínea "b" do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade mesmo se apurado lucro tributável e, por conseqüência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de bis in idem sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário. A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e

com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de bis in idem.

Neste sentido, aliás, são as considerações do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

[...]

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos de que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da

arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Tais circunstâncias são totalmente distintas das que ensejam a aplicação de multa moratória ou multa de ofício sobre tributo não recolhido. Nesta segunda hipótese, sim, a base fática é idêntica, porque a infração de não recolher o tributo no vencimento foi praticada e, para compensar a União o sujeito passivo poderá, caso não demande a atuação de um agente fiscal para constituição do crédito tributário por lançamento de ofício, sujeitar-se a uma penalidade menor. Se o recolhimento não for promovido depois do vencimento e o lançamento de ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual incorpora, por certo, a reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal.

Imprópria, portanto, a ampliação do conteúdo expresso no enunciado da súmula a partir do que consignado no voto condutor de alguns dos paradigmas.

É importante repisar, assim, que as decisões acerca das infrações cometidas depois das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não devem observância à Súmula CARF nº 105 e os Conselheiros têm plena liberdade de convicção.

Somente a essência extraída dos paradigmas, integrada ao enunciado - no caso, mediante expressa referência ao fundamento legal aplicável antes da edição da Medida Provisória nº 351, de 2007 (art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996) -, representa o entendimento acolhido pela 1ª Turma da CSRF a ser observado, obrigatoriamente, pelos integrantes da 1ª Seção de Julgamento. Nada além disso.

De outro lado, releva ainda destacar que a aprovação de um enunciado não impõe ao julgador a sua aplicação cega. As circunstâncias do caso concreto

devem ser analisadas e, caso identificado algum aspecto antes desconsiderado, é possível afastar a aplicação da súmula.

Veja-se, por exemplo, que o enunciado da Súmula CARF nº 105 é omissivo acerca de outro ponto que permite interpretação favorável à manutenção parcial de exigências formalizadas ainda que com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996. Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 1302-001.753:

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

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

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

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

[...]

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

de recolhimento de estimativas sucumbiria frente à exigência do ajuste anual com acréscimo de multa de ofício.

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

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

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

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

[...]

O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso. Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.

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

que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional.

Abaixo, segue a discriminação dos valores:

Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79

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

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

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

[...]

A observância do entendimento sumulado, portanto, pressupõe a identificação dos requisitos expressos no enunciado e a análise das circunstâncias do caso concreto, a fim de conferir eficácia à súmula, mas não aplicá-la a casos distintos. Assim, a referência expressa ao fundamento legal das exigências às quais se aplica o entendimento sumulado limita a sua abrangência, mas a adoção de expressões cujo significado não pode ser identificado a partir dos paradigmas da súmula confere liberdade interpretativa ao julgador.

Como visto, no caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida para fatos ocorridos após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo ambas as multas devidas.

Entendeu o Colegiado a quo, ainda, que "a base impositiva da multa isolada desaparece após o final do exercício (momento da ocorrência do fato gerador), deixando de ser possível, portanto, a aplicação dessa penalidade".

Dirijo, no entanto, de tal entendimento, uma vez que evidência suficiente de que a multa isolada pode ser aplicada depois do encerramento do ano-calendário permanece constando na redação atual do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, no sentido do cabimento da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. Nestes termos, a lei afirma a aplicação da multa ainda que a apuração final revele a inexistência de tributo devido sobre o lucro apurado. Ademais, a utilização da expressão "ainda que" deixa patente o cabimento da multa isolada mesmo se houver tributo devido ao final do ano-calendário, hipótese na qual seria devida, também, a multa proporcional estipulada na nova redação do inciso I do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

Consoante antes observado, o tributo apurado ao final do ano-calendário somente se sujeita a encargos a partir de seu vencimento. Logo, para desconstituir a infração de falta de recolhimento de estimativas, o sujeito passivo deve recolher as antecipações em atraso com os encargos pertinentes desde seu vencimento mensal. O recolhimento do tributo devido no ajuste

anual, mesmo acrescido dos correspondentes encargos, não repara o prejuízo causado ao fluxo de caixa da União que, na regra geral de tributação, receberia trimestralmente o ingresso dos tributos incidentes sobre o lucro.

Assim, irrelevante o argumento da recorrida de que "durante o ano calendário de 2008, apurou o IRPJ e CSLL devidos estimativamente, e os recolheu" ou de que não teria infringido ao art. 2º da Lei nº 9.430/96. Ao deduzir despesa considerada não necessária, comum ou usual, fez o recolhimento a menor das estimativas mensais, implicando no descumprimento da obrigação acessória.

Assinale-se, por fim, que a conjugação dos argumentos contrário à aplicação da multa isolada depois do encerramento do ano-calendário e favorável à adoção do princípio da consunção resultaria em cenário no qual a falta de recolhimento de estimativas somente seria punida se a infração fosse constatada antes do encerramento do ano-calendário, interpretação que praticamente nega eficácia ao dispositivo legal¹¹ e confere significativa vantagem à opção pelo lucro real anual em detrimento à regra geral de apuração trimestral do lucro tributável.

Deve, portanto, o recurso fazendário ser acolhido, reformando-se o acórdão recorrido para reconhecer a possibilidade de aplicação simultânea (ou concomitante) da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurados ao final do ano-calendário e das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas mensais desses tributos.

Desta maneira, por todo exposto acima, entendo que é completamente possível a concomitância das multas de ofício e de estimativas não pagas lançadas após a vigência da MP 351/2007.

Sendo assim, voto por não dar provimento ao Recurso Voluntário nesta matéria, acompanhando o Relator nos demais pontos.

Assinado Digitalmente

Alexandre Iabrudi Catunda