



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14363.720502/2017-01
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-007.089 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de abril de 2024
Recorrente BRASFANTA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DA AMAZÔNIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2016

ALEGAÇÃO DE NULIDADE. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ATO ADMINISTRATIVO VINCULADO. PRESSUPOSTOS DE EXISTÊNCIA. MOTIVO E MOTIVAÇÃO ADEQUADOS À REALIDADE DOS FATOS E DO DIREITO. ATO-NORMA VÁLIDO. PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA. ARTIGO 59 DO DECRETO Nº 70.235/1972. NÃO OCORRÊNCIA

O lançamento é o procedimento administrativo por meio do qual se identifica a ocorrência do fato gerador, determina-se a matéria tributável, calcula-se o montante devido, identifica-se o sujeito passivo e, em sendo o caso, aplica-se a penalidade cabível, sendo certo que o documento que o formaliza deve constar referência clara a todos esses requisitos, fazendo-se necessário, ainda, a indicação inequívoca e precisa da norma tributária impositiva incidente, de modo que o sujeito passivo possa compreender, com perfeição, as causas de fato e de direito que ensejaram a confecção do procedimento, de modo que, nas hipóteses em que os motivos e motivação do ato são adequados à realidade dos fatos e do direito, o ato-norma de lançamento será válido, não havendo se cogitar, por conseguinte, da nulidade do Auto de infração por cerceamento ao direito de defesa.

De acordo com o artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972, a nulidade do lançamento por preterição ao direito deve ser reconhecida, excepcionalmente, nas hipóteses em que restar verificada (i) a incompetência do servidor que praticou o ato, lavrou termo ou proferiu o despacho ou decisão, ou, ainda, (ii) a violação ao direito de defesa do contribuinte em face de qualquer outra causa, como vício na motivação dos atos (ausência ou equívoco na fundamentação legal do auto de infração), indeferimento de prova pertinente e necessária ao esclarecimento dos fatos, falta de apreciação de argumento de defesa do contribuinte.

MULTA ISOLADA. ANTECIPAÇÕES DE ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 178.

Verificada a insuficiência ou falta de pagamento de antecipação mensal por estimativa, caberá à Autoridade fiscal exigir a multa isolada ainda que não exista tributo apurado no ajuste ao final do ano-calendário.

A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

MULTA ISOLADA E MULTA DE MORA. AUSÊNCIA DE CONCOMITÂNCIA.

A multa isolada e a multa de mora visam penalizar condutas completamente diferentes, de modo que, enquanto a multa isolada está prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a multa de mora está prevista no artigo 61 da referida Lei nº 9.430/1996.

Ainda que as bases de cálculo das multa isolada e de mora possam ser idênticas que, a rigor, é justamente o débito indicado na Declaração, as respectivas penalidades visam punir condutas que, no caso, são complementares distintas.

Em razão de cada multa possuir seus critérios materiais e diante do fato de que visam penalizar condutas completamente diferentes, não há que se falar na aplicação, concomitante, da multa de mora que, a rigor, é devida pelo pagamento a destempo do tributo, e da multa isolada que, por sua vez, tem por objeto a aplicação da sanção em razão do pagamento mensal da estimativa 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.

DCTF RETIFICADORA. NÃO HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE EFEITOS.

A DCTF retificadora que reduz o valor de débito pode ser revista pela autoridade fiscal competente. Acaso não confirmadas as razões de fato e de direito que motivaram a espontânea redução do tributo, a declaração revisada de ofício não será homologada e não operará os efeitos pretendidos, inclusive para fins de apuração de direito creditório empregado em compensação declarada pelo sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de infração e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Marcelo Oliveira, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Felliipe Honorio Rodrigues da Costa (suplente convocado(a)), Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado(a)) e Paulo

Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Gustavo de Oliveira Machado.

Relatório

Trata-se, na origem, de Auto de Infração por meio do qual foi constituído crédito tributário consubstanciado na exigência de multa isolada correspondente a 50% sobre o valor que deixou de ser pago, a qual, a rigor, restou aplicada em decorrência da falta de recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL sobre a base de cálculo estimada referente aos períodos de junho e novembro de 2016.

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do Auto de Infração, a Autoridade fiscal constatou que a pessoa jurídica sujeita à tributação na forma do lucro real e que opta pela apuração anual do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) fica obrigada ao pagamento mensal do valor do imposto e da CSLL, calculados por estimativa, até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir a respectiva apuração, de modo que a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL sobre a base de cálculo estimada mensal enseja a aplicação de multa, exigida isoladamente, correspondente a 50% (cinquenta por cento) sobre o valor que deixou de ser pago ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL no ano-calendário correspondente, nos termos dos artigos. 28 e 44, inciso II, alínea “b” da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Além disso, a Autoridade fiscal aduziu que, no caso, os valores da CSLL sobre a base de cálculo estimada foram confessados nas DCTFs a partir dos códigos de receita n.º 2469 ou 2484.

A BRASFANTA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DA AMAZÔNIA LTDA (“BRASFANTA”) foi intimada da autuação fiscal e entendeu por apresentar, tempestivamente, Impugnação em que alegou, em síntese, (i) a nulidade do Auto de infração em decorrência da ausência do TVF, o que teria ensejado o cerceamento ao direito de defesa, (ii) a não incidência da multa isolada prevista no artigo 44, inciso II da Lei n.º 9.430/1996, que, no caso, não deveria incidir nas hipóteses em que a contribuinte realiza a apuração da estimativa e declara em DCTF, (iii) a impossibilidade de aplicação, concomitante, entre a multa isolada e a multa de mora pelo não recolhimento das estimativas, e, por fim, (iv) o erro na base de cálculo da multa isolada em razão da existência de DCTF retificada a qual, aliás, havia sido apresentada em período anterior ao lançamento.

Com base em tais alegações, a contribuinte requereu que a Impugnação fosse julgada procedente para que o Auto de infração impugnado fosse anulado. Subsidiariamente, e acaso não se decidisse pela a insubsistência da autuação, a contribuinte solicitou a realização de Diligência para que os fatos fossem comprovados em razão da *verdade material*.

Os autos foram encaminhados à Autoridade julgadora de 1ª instância. E, aí, ao proferir o Acórdão recorrido, a DRJ entendeu por julgar a Impugnação improcedente, de modo que o crédito tributário lançado restou mantido *in totum*, já que, no entendimento da Turma julgadora, a Autoridade fiscal cumpriu todos os requisitos previstos na legislação quanto à feitura do lançamento, daí por que a alegação preliminar de nulidade formulada foi, no caso, rejeitada, bem como que, quanto ao pedido de diligência, os documentos e esclarecimentos trazidos aos autos eram mais do que suficientes para a sua formação, de modo que o pedido de diligência foi indeferido com fundamento no artigo 18 do Decreto n.º 70.235/72.

Em relação à análise das alegações de mérito, a Turma julgadora *a quo* entendeu que a interessada, em nenhum momento, havia comprovado que os débitos de estimativas

mensais estavam extintos ou com a exigibilidade suspensa antes da lavratura do Auto de infração, bem assim que a base de cálculo estaria correta, pois a DCTF retificadora não teria sido aceita pela Fiscalização, bem assim que não havia restrições à aplicação da multa isolada e da multa de mora, sem contar, ainda, que, de acordo com a Turma, o precedente citado não se aplicaria ao caso em apreço em razão da ausência de similitude fática entre o processo administrativo e o precedente judicial do STJ.

Na sequência, a BRASFANTA foi intimada do resultado do julgamento do Acórdão e entendeu por apresentar Recurso Voluntário por meio sustenta, em síntese, e basicamente, as mesmas alegações que já haviam sido formuladas na Impugnação, as quais podem ser assim sintetizadas:

(i) Da Ausência dos requisitos legais para a lavratura do Auto de Infração

Que a atividade da legalidade tributária do lançamento realizado no âmbito do contencioso tributário é regida pelos princípios da ampla defesa e motivação, nos termos do artigo 2º da Lei nº 9.784/1999 que, aliás, deve ser aplicada, subsidiariamente, ao processo administrativo fiscal;

Que o lançamento deve estar instruído com todos os elementos de prova, termos e detalhamento dos caminhos e premissas que motivaram a autuação, nos termos do que determina o artigo 38, § 1º do Decreto nº 7.574/2011, de modo que o Termo de Verificação Fiscal e/ou o Relatório da Ação Fiscal devem ser considerados como documentos indispensáveis para a formalização da exigência do crédito, já que é ali que a Autoridade demonstra os motivos e as premissas acusatórias que, no caso, possibilitará ao contribuinte autuado conhecer, inteiramente, a acusação da infração que lhe está sendo imputada;

Que quando o Auto de infração está desprovido do TVF, pode-se dizer que o ato está viciado e, portanto, deve ser declarado nulo em razão do cerceamento ao direito de defesa, já que, nesses casos, o lançamento não resta plenamente fundamentado, sendo que, no caso, o crédito tributário foi constituído a partir de formulário eletrônico e, portanto, não houve sequer a realização da fiscalização e muito menos a confecção do Termo de Verificação Fiscal;

Que o vício acabou ocasionando vários prejuízos, haja vista que não foi concedida a oportunidade de esclarecer aspectos atinentes aos motivos da lavratura do Auto de Infração, bem como à existência dos equívocos na base de cálculo do crédito tributário lançado; e

Que, diante da ausência de documento que seria fundamental para a formalização do lançamento, o Auto de infração deve ser declarado nulo em decorrência da falta de motivação minuciosa do lançamento tributário, o que, no final, acabou ocasionado o cerceamento ao direito de defesa.

(ii) Da não incidência da multa isolada prevista no artigo 44, inciso II da Lei nº 9.430/1996

Que, quanto ao recolhimento da CSLL que, aliás, deve ser apurada anualmente, a contribuinte deve antecipar o recolhimento com base em estimativas mensais, sendo que, para a operacionalização do recolhimento das estimativas, a Receita incluiu a antecipação no rol das obrigações que deveriam ser declaradas na DCTF, de acordo com o artigo 6º, V da Instrução Normativa RFB nº 1.599/2015;

Que os valores das antecipações por estimativas que são apurados e informados em DCTF têm o poder de constituir o crédito tributário e, assim, são, automaticamente, exigíveis e podem ser cobrados na via administrativa e judicial, nos termos do artigo 8º, § 1º da referida IN;

Que quando o dever de apuração e declaração em DCTF são atendidos, a norma transforma a estimativa em crédito tributário passível de cobrança e penalidades previstas na legislação, de modo que, nos casos de não pagamento das estimativas declaradas em DCTF, a norma fiscal determina a imediata cobrança acrescida de multa de mora de 20% e juros, nos termos do artigo 47, § 7º da Instrução Normativa nº 1.700/2017;

Que, portanto, a multa isolada prevista no artigo 44, inciso II da Lei nº 9.430/1996 não deve incidir quando o dever de antecipação e constituição da estimativa é perfeitamente atendido, porquanto a multa isolada deve sancionar, apenas, o contribuinte que não apura e declara a estimativa mensal e, assim, não deve ser aplicada quando há uma simples ausência de recolhimento do crédito tributário constituído, bem assim que a incidência da multa isolada sobre os créditos declarados em DCTF equivaleria a uma penalização dupla, pela mesma conduta, do contribuinte, a qual restaria consubstanciada na aplicação, concomitante, da multa isolada e multa de mora; e

Que, no final, resta configurada a não incidência da multa isolada nas hipóteses em que se realiza apuração da estimativa e declara em DCTF, de modo que, no caso, o Auto de infração deve ser julgado improcedente.

(iii) Da Concomitância entre a multa isolada e a multa de mora pelo não recolhimento de estimativas

Que a multa isolada pelo não recolhimento das estimativas foi aplicada, concomitantemente, com a multa de mora em razão da cobrança das estimativas em atraso, sendo que, quando várias normas punitivas concorrem entre si, o intérprete deve verificar o bem jurídico tutelado a fim de evitar a sobreposição de sanções e a aplicação desproporcional e desarrazoada de sanções;

Que, no caso, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não apenas a grandeza da pena cominada, pois o ilícito “de passagem” não deve ser penalizado de forma mais gravosa do que o ilícito principal, do que se conclui, pois, que a Autoridade não pode aplicar, concomitantemente, a multa de mora pela falta de recolhimento de estimativa e a multa isolada, já que as bases de cálculo são, rigorosamente, as mesmas; e

Que a aplicação, concomitante, das multas isolada e de mora equivale a uma criação, por assim dizer, de uma nova isolada no percentual de 70%, de sorte que a Decisão recorrida deve ser reformada para cancelar a concomitância entre a multa isolada e a multa de mora incidente sobre as estimativas apuradas e declaradas em DCTF.

(iv) Do Erro na Base de Cálculo da multa isolada em razão da Existência de DCTF retificadora apresentada antes do lançamento

Que, no caso, o lançamento contém um erro insanável na composição da base de cálculo, já que, em relação aos períodos de junho e novembro de 2016, a Autoridade levou em conta os valores das DCTFs que foram apresentadas pela contribuinte;

Que, no que tange ao período de novembro de 2016, a Autoridade considerou a informação constante da DCTF-Retificadora, sendo que, posteriormente, e a partir da constatação de um equívoco no preenchimento da DCTF, apresentou DCTF retificadora na qual o valor da estimativa de novembro de 2016 foi reduzida, de modo que, nos termos do artigo 9º da Instrução Normativa nº 1.599/2015, a DCTF-Retificadora possui a mesma natureza da declaração original e, assim, produz os mesmos efeitos a partir do momento de sua transmissão; e

Que não incorreu em nenhuma das hipóteses de vedação previstas no artigo 9º, § 2º da IN nº 1.599/2015, posto que nunca foi intimada do início do procedimento fiscal e, no caso, o Auto de infração apenas foi lavrado após a apresentação da DCTF-Retificadora, do que se conclui, portanto, que a Autoridade julgadora deve reconhecer o erro na base de cálculo da multa isolada referente ao período de novembro de 2016.

Com base em tais alegações, a BRASFANTA requer que seu Recurso Voluntário seja julgado procedente para que o Acórdão recorrido seja reformado e, por conseguinte, para que o Auto de infração seja declarado nulo ou cancelado.

Através de Despacho, os autos foram encaminhados a este E. CARF e, posteriormente, foram distribuídos a este Relator mediante sorteio.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

1. Juízo de Admissibilidade do Recurso Voluntário

Quanto ao exame do requisito da tempestividade, observe-se, de plano, que, em 07/10/2021, ou seja, antes mesmo da realização da intimação e da ciência do resultado do julgamento do Acórdão nº 107-011.216 que, no caso, ocorreu apenas em 05/04/2022 através do

acesso ao Domicílio Tributário Eletrônico – DTE (e-fls. 243), a contribuinte entendeu por interpor, de forma prematura, o respectivo Recurso Voluntário de e-fls. 217/238.

De acordo com o artigo 269 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 – Código de Processo Civil¹ a intimação é o ato pelo qual se dá ciência a alguém dos atos e termos do processo, de modo que, se a contribuinte protocolou o seu Recurso Voluntário antes do termo inicial do prazo previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72², entende-se que o Recurso preenche o requisito da tempestiva, nos termos do que preceitua o artigo 218, 4º da referida Lei nº 13.105/2015³.

Além do mais, veja-se que o Recurso foi assinado pela própria empresa BRASFANTA INDÚSTRIA, de modo que o requisito da legitimidade também resta preenchido.

Considerando, pois, que o presente Recurso Voluntário foi apresentado tempestivamente e preenche os demais pressupostos de admissibilidade recursais, devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciar e examinar as alegações preliminares e meritórias que restaram formuladas pela Recorrente.

2. Da Análise da Alegação Preliminar – Da Ausência dos requisitos legais para a lavratura do Auto de Infração

De início, a Recorrente sustenta, preliminarmente, que a atividade da legalidade tributária do lançamento realizado no âmbito do contencioso tributário é regida pelos princípios da ampla defesa e motivação, nos termos do artigo 2º da Lei nº 9.784/1999 que, aliás, deve ser aplicada, subsidiariamente, ao processo administrativo fiscal.

E, aí, segundo a Recorrente, o lançamento deve estar instruído com todos os elementos de prova, termos e detalhamento dos caminhos e premissas que motivaram a autuação, nos termos do que determina o artigo 38, § 1º do Decreto nº 7.574/2011, de modo que o Termo de Verificação Fiscal e/ou o Relatório da Ação Fiscal devem ser considerados como documentos indispensáveis para a formalização da exigência do crédito.

Por fim, a Recorrente assevera que, no caso, o Auto de infração está desprovido do TVF e, por isso mesmo, deve ser declarado nulo em razão do cerceamento ao direito de defesa, já que, nesses casos, o lançamento não resta plenamente fundamentado, porquanto o crédito tributário foi constituído a partir de formulário eletrônico e, portanto, não houve sequer a realização da fiscalização e muito menos a confecção do Termo de Verificação Fiscal, o que acabou ocasionando vários prejuízos, haja vista que não foi concedida a oportunidade de esclarecer aspectos atinentes aos motivos da lavratura do Auto de Infração, bem como à existência dos equívocos na base de cálculo do crédito tributário lançado.

Pois bem. Observe-se, de logo, que o artigo 142 do Código Tributário Nacional é um tanto cristalino ao dispor sobre o instituto do lançamento tributário que, a rigor, e enquanto

¹ Cf. Lei nº 13.105/2015. Art. 269. Intimação é o ato pelo qual se dá ciência a alguém dos atos e dos termos do processo.

² Cf. Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

³ Cf. Lei nº 13.105/2015. Art. 218. Os atos processuais serão realizados nos prazos prescritos em lei. [...] § 4º Será considerado tempestivo o ato praticado antes do termo inicial do prazo.

ato administrativo vinculado e obrigatório, deverá ser formalizado com observância a todos os requisitos ali constantes. Confira-se:

“Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

Capítulo II - Constituição de Crédito Tributário

Seção I - Lançamento

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

O lançamento é o procedimento administrativo por meio do qual se identifica a ocorrência do fato gerador, determina-se a matéria tributável, calcula-se o montante devido, identifica-se o sujeito passivo e, em sendo o caso, aplica-se a penalidade cabível, nos termos do artigo 142 do CTN, sendo certo que o documento que o formaliza deve constar referência clara a todos esses requisitos, fazendo-se necessário, ainda, a indicação inequívoca e precisa da norma tributária impositiva incidente, de modo que o sujeito passivo possa compreender, com perfeição, as causas de fato e de direito que ensejaram a confecção do procedimento⁴.

Considerando, pois, que a atividade administrativa de lançamento se enquadra na categoria dos atos administrativos e que, a rigor, é vinculada e obrigatória, a sua identidade estrutural é composta de elementos e pressupostos de existência, os quais, em conjunto, equivalem aos requisitos necessários para que o ato possa ser considerado como “ato administrativo”. É aí que se insere a motivação atos administrativos, que nada mais é do que exposição do motivo, ou seja, a formalização dos motivos que, a rigor, tem a ver com a capitulação da matéria tributável e, também, com a demonstração da ocorrência do evento.

Segundo Eurico Marcos Diniz de Santi⁵,

“(…) não é o motivo do ato sozinho o fato jurídico criador do ato-norma administrativo, nem é o motivo do ato o suposto normativo do ato-norma. *O motivo do ato é pressuposto fático e por tratar-se de fato não pode compor estrutura normativa proposicional.* O que ingressa na estrutura normativa do ato-norma é a sua descrição: a enunciação linguística do motivo do ato. Ou seja, é a motivação que integra a estrutura normativa do ato-norma como seu antecedente normativo, em nexo de causalidade jurídica (imputação) com seu conseqüente normativo: a relação jurídica intranormativa.

A motivação é o antecedente suficiente do conseqüente do ato-norma administrativo. Funciona como descritor do motivo do ato que é fato jurídico. Implica declarar, além do (i) motivo do ato [fato jurídico], o (ii) fundamento legal (motivo legal) que o torna fato jurídico, bem como, especialmente nos atos discricionários, (iii) as circunstâncias objetivas e subjetivas que permitam a subsunção do motivo do ato ao motivo legal.”

⁴ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, Não paginado.

⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lançamento tributário. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 83-84.

Nesse contexto, acrescente-se, ainda, que os artigos 9º, 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72 também cuidaram de dispor sobre os requisitos que o Auto de infração e a Notificação do Lançamento deverão conter obrigatoriamente. É ver-se:

“Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”

Fixadas essas premissas, observe-se que, no caso concreto, todas as informações necessárias para a boa compreensão das razões fáticas e jurídicas relativas às exigências tributárias aqui discutidas restaram expostas, de forma clara, no próprio Auto de Infração, a partir das quais se verifica, com precisão, todos os enquadramentos legais que serviram de suporte para a feitura do respectivo lançamento da multa isolada. Confira-se

“AUTO DE INFRAÇÃO

Multa isolada por Falta de Recolhimento da CSLL sobre Base de Cálculo Estimada

**2 – DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – ANO-CALENDÁRIO
2016 (Valores em Reais)**

Período de Apuração	Prazo de Vencimento	(A) Valores da CSLL por Estimativa Declarados*	(B) Valores de Pagamentos e/ou Créditos Confirmados	(C = B - A) Valores Não Pagos ou Não Confirmados (Bases de Cálculo da Multa)	(D = C x 50%) Valor da Multa Cód.Receita 1649
//****	**/**/****	***.***.***, **	***.***.***, **	***.***.***, **	***.***.***, **
//****	**/**/****	***.***.***, **	***.***.***, **	***.***.***, **	***.***.***, **
//****	**/**/****	***.***.***, **	***.***.***, **	***.***.***, **	***.***.***, **
//****	**/**/****	***.***.***, **	***.***.***, **	***.***.***, **	***.***.***, **
//****	**/**/****	***.***.***, **	***.***.***, **	***.***.***, **	***.***.***, **
01/06/2016	29/07/2016	1.168.576,93	0,00	1.168.576,93	584.288,47
//****	**/**/****	***.***.***, **	***.***.***, **	***.***.***, **	***.***.***, **
//****	**/**/****	***.***.***, **	***.***.***, **	***.***.***, **	***.***.***, **
//****	**/**/****	***.***.***, **	***.***.***, **	***.***.***, **	***.***.***, **
//****	**/**/****	***.***.***, **	***.***.***, **	***.***.***, **	***.***.***, **
01/11/2016	29/12/2016	6.599.474,24	6.599,47	6.592.874,77	3.296.437,39
//****	**/**/****	***.***.***, **	***.***.***, **	***.***.***, **	***.***.***, **
Valor Total da Multa Lançada					3.880.725,86

* Os valores da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre base de cálculo estimada foram confessados nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) nos códigos de receita nº 2469 ou 2484.

3 – DESCRIÇÃO DOS FATOS E FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

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

Enquadramento Legal: Art. 2º, Art. 28 e Art. 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”

Nota-se que, diferentemente do que a Recorrente sustenta, o Auto de infração foi lavrado por Autoridade tributária competente, contém a descrição dos fatos e a fundamentação legal utilizada no lançamento e, além disso, descreve o demonstrativo do crédito tributário lançado, que tem por base a própria declaração da DCTF transmitida pela interessada, do que se conclui que, na realidade, foi produzido em consonância com os artigos 25 e 38, § 1º do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

De fato, o Auto de infração deve estar instruído com todos os elementos de prova que são indispensáveis à comprovação do ilícito, nos termos do que apregoa o artigo 9º, *caput* do Decreto nº 70.234/1972 e, também, o artigo 25, *caput* do Decreto nº 7.574/2011, que, a rigor, dispõe que “*Os autos de infração ou as notificações de lançamento deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito*”.

Em síntese, pode-se dizer que o Auto de Infração será considerado nulo por preterição ao direito de defesa nas hipóteses em que a Autoridade não identifica a ocorrência do fato gerador, não determina a matéria tributável, não calcula o montante devido ou não identifica o sujeito passivo e/ou não faz a indicação inequívoca e precisa da norma tributária impositiva incidente, de modo que o sujeito passivo possa compreender, com perfeição, as causas de fato e de direito que ensejam a confecção do procedimento, ou, ainda, quando a Autoridade não

instrui o Auto de infração com todos os elementos de prova que são indispensáveis à comprovação do ilícito.

Sobre este ponto, registre-se, de logo, que o artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72 prescreve duas hipóteses de nulidade dos atos jurídicos administrativos. Confira-se:

“Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

Pelo que se observa, enquanto a regra constante do inciso I se refere a pressuposto subjetivo (agente competente) de atos processuais (atos, termos, despachos e decisões), a regra insculpida no inciso II atende a pressuposto processual de ato decisório, porquanto a obediência ao princípio constitucional da ampla defesa é mandatória em todo o processo administrativo fiscal.

O que nos interessa efetivamente para o deslinde da questão que ora se analisa é verificar que o inciso II cuida da nulidade decorrente do cerceamento do direito de defesa, que, no âmbito do processo administrativo fiscal, é garantido pela Constituição Federal, sendo essa a razão pela qual as decisões administrativas devem ser, sempre, proferidas em respeito aos princípios do contraditório e ampla defesa, sob pena de que sejam consideradas nulas.

Nas palavras de Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López⁶ se manifestam:

“O inciso II cuida, ainda, da nulidade decorrente de cerceamento do direito de defesa que, no processo administrativo fiscal, é garantido pela Constituição Federal. Daí as decisões administrativas devem ser emitidas sempre em respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa sob pena de serem consideradas nulas pela falta de elemento essencial à sua formação. Da mesma forma, a omissão de requisitos essenciais enseja a nulidade do lançamento quando cercearem o direito de defesa do contribuinte.”

De toda sorte, veja-se que, ao contrário do que a Recorrente sustenta, o fato de o Auto de infração estar desprovido do Termo de Verificação Fiscal não é suficiente para ser considerado nulo por preterição ao direito de defesa, posto que, na verdade, o que é imprescindível, no caso, é que o documento que o formaliza faça referência clara a todos os elementos previstos no artigo 142 do CTN, bem como que haja a indicação de modo que o sujeito passivo possa compreender, com perfeição, as causas de fato e de direito que ensejaram a confecção do procedimento, a indicação inequívoca e precisa da norma tributária impositiva incidente, de sorte que, no final, o sujeito passivo possa compreender, com perfeição, as causas de fato e de direito que ensejaram a confecção do procedimento.

E é justamente isso que ocorre no caso em apreço, já que, como visto, o Auto de Infração contém a descrição dos fatos e a fundamentação legal e, também, descreve o crédito

⁶ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei n.º 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

tributário lançado que, a rigor, tem por base a própria declaração da DCTF transmitida pela interessada, do que se conclui que, na realidade, foi produzido em consonância com os artigos 25 e 38, § 1º do Decreto n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011.

Por essas razões, entende-se por rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de infração aqui discutido por preterição ao direito de defesa.

3. Da Análise das Alegações de Mérito

3.1. Da não incidência da multa isolada prevista no artigo 44, inciso II da Lei n.º 9.430/1996

Em suas alegações de mérito, a Recorrente suscita, de plano, que, quanto ao recolhimento da CSLL que, aliás, deve ser apurada anualmente, a contribuinte deve antecipar o recolhimento com base em estimativas mensais, sendo que, para a operacionalização do recolhimento das estimativas, a Receita incluiu a antecipação no rol das obrigações que deveriam ser declaradas na DCTF, de acordo com o artigo 6º, inciso V da Instrução Normativa RFB n.º 1599/2015.

E, aí, segundo a Recorrente, os valores das antecipações por estimativas que são apurados e informados em DCTF têm o poder de constituir o crédito tributário e, assim, são, automaticamente, exigíveis e podem ser cobrados na via administrativa e judicial, nos termos do artigo 8º, § 1º da referida Instrução Normativa RFB n.º 1599/2015, de modo que, quando o dever de apuração e declaração em DCTF são atendidos, a norma transforma a estimativa em crédito tributário passível de cobrança e penalidades previstas na legislação, e, aí, nos casos de não pagamento das estimativas declaradas em DCTF, a norma fiscal determina a imediata cobrança acrescida de multa de mora de 20% e juros, nos termos do artigo 47, § 7º da Instrução Normativa n.º 1.700/2017.

Por fim, a Recorrente alega que a multa isolada prevista no artigo 44, inciso II da Lei n.º 9.430/1996 não deve incidir quando o dever de antecipação e constituição da estimativa é perfeitamente atendido, porquanto a multa isolada deve sancionar, apenas, o contribuinte que não apura e declara a estimativa mensal e, assim, não deve ser aplicada quando há uma simples ausência de recolhimento do crédito tributário constituído, daí que, no final, resta configurada a não incidência da multa isolada nas hipóteses em que se realiza a apuração da estimativa e declara em DCTF, o que significa, pois, que, em casos tais, o Auto de infração deve ser julgado insubsistente.

Dito isto, confira-se, de plano, o que dispõe o artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

“Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei n.º 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

[...]

II – de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

- a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
- b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).” (grifei).

Por sua vez, o referido artigo 2º da referida Lei nº 9.430/1996 prevê o seguinte acerca do recolhimento das estimativas:

“Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 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.”

Em que pese o inconformismo da Recorrente, observe-se que, na verdade, a multa isolada não é aplicada nas hipóteses de ausência de escrituração que, a rigor, estão sujeitas à penalidade de ofício que é aplicada, ao menos, no patamar de 75%, nos termos do que apregoa o artigo 44, inciso I da referida Lei nº 9.430/1996⁷. Que dizer, a aplicação da multa isolada visa sancionar os contribuinte que não recolhem as estimativas a despeito de apurarem prejuízo, nos termos do que apregoa a legislação de regência.

⁷ Cf. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. 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.

Aliás, percebe-se que, em 06/08/2021, esse entendimento de que *a inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa* restou sumulado por este E. CARF, conforme se verifica a seguir:

“Súmula CARF nº 178

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).”

A título de informação, destaque-se, ainda, e apenas para argumentar, que, ao contrário do que a Recorrente leva a crer, os fundamentos e a *ratio decidendi* que restou perfilhada no Recurso Especial nº 962.379/RS não devem ser aplicados ao caso em apreço, já que a discussão ali travada tinha por objeto a hipótese de denúncia espontânea, o que não tem nada a ver com o objeto da lide aqui posta, que, repita-se, tem por escopo a exigência da multa isolada por falta de recolhimento da CSLL sobre a base de cálculo estimada relativa aos períodos de junho e novembro de 2016.

Por essas razões, a multa isolada aplicada no caso concreto com fundamento no artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/1996 deve ser mantida em decorrência da não configuração do não recolhimento das estimativas de CSLL do período de junho e novembro de 2016.

Com efeito, entende-se por não acolher as alegações da Recorrente no sentido de que da não incidência da multa isolada prevista no artigo 44, inciso II da Lei nº 9.430/1996.

3.2. Da Concomitância entre a multa isolada e a multa de mora pelo não recolhimento de estimativas

A Recorrente sustenta, ainda, que a multa isolada pelo não recolhimento das estimativas foi aplicada, concomitantemente, com a multa de mora em razão da cobrança das estimativas em atraso, sendo que, quando várias normas punitivas concorrem entre si, o intérprete deve verificar o bem jurídico tutelado a fim de evitar a sobreposição de sanções e a aplicação desproporcional e desarrazoada de sanções.

E, aí, no seu entendimento, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não apenas a grandeza da pena cominada, pois o ilícito “de passagem” não deve ser penalizado de forma mais gravosa do que o ilícito principal, do que se conclui, pois, que a Autoridade não pode aplicar, concomitantemente, a multa de mora pela falta de recolhimento de estimativa e a multa isolada, já que as bases de cálculos são, rigorosamente, as mesmas.

Segundo a Recorrente, a aplicação, concomitante, das multas isolada e de mora equivale a uma criação, por assim dizer, de uma nova multa no percentual de 70%, de sorte que a Decisão recorrida deve ser reformada para cancelar a concomitância entre a multa isolada e a multa de mora incidente sobre as estimativas apuradas e declaradas em DCTF.

Pois bem. De início, registre-se que o objeto da discussão do caso em apreço não se confunde com a tradicional discussão acerca da concomitância entre a aplicação da multa de ofício e da multa isolada, de sorte que, a rigor, a discussão posta no caso perpassa o alcance da Súmula CARF n.º 105⁸. Isso significa dizer, portanto, que os entendimentos que se encontram plasmados nas jurisprudências deste E. CARF e, também, do Superior Tribunal de Justiça – STJ que tratam da aplicação, concomitante, das multas isolada e de ofício não são aplicáveis ao caso aqui discutido, sem contar, ainda, que as justificativas pautadas na Exposição de Motivos da Medida Provisória n.º 351/2007 também não devem ser aplicadas ao caso.

A título de informação, note-se que o que restou fixado por este E. Tribunal ao editar a Súmula CARF n.º 105 é bastante específico e tem por objeto a cumulação de penalidades – aplicação das multa de ofício e isolada – em relação aos lançamentos do IRPJ e da CSLL, de modo que, enquanto a multa de ofício é aplicada a partir da constituição, de ofício, do crédito tributário, a multa isolada será aplicada em decorrência do não recolhimento das estimativas mensais em relação aos optantes pela apuração anual do tributo. Quer dizer, o entendimento consubstanciado na referida Súmula CARF n.º 105 está arrimado na ideia de que o contribuinte estaria sendo penalizado duas vezes em relação aos mesmos fatos, já que as estimativas equivalem à mera antecipação do IRPJ e da CSLL, cujos fatos geradores ocorrem, pois, apenas ao final do ano-calendário.

No caso em tela, veja-se que, em última análise, a Recorrente busca sustentar a inaplicabilidade da *multa isolada* em razão da aplicação da *multa de mora* que, a rigor, tem fundamento no artigo 61 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Seção IV - Acréscimos Moratórios

Multas e Juros

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto n.º 7.212, de 2010)

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

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

De fato, perceba-se que a discussão posta no caso em apreço não tem nada a ver com a discussão da aplicação, concomitante, das multas de ofício e isolada, já que o não pagamento tempestivo do débito indicado na declaração enseja, no final, a imposição da multa de mora que, a rigor, é aplicada porque o contribuinte deixou de pagar, oportunamente, o tributo que devia.

⁸ Cf. Súmula CARF n.º 105. A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 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.

Assim, e em que pese o inconformismo da Recorrente, tem-se que, ainda que as bases de cálculo das multas isolada e de mora possam ser idênticas que, a rigor, é justamente o débito indicado na Declaração, as respectivas penalidades visam punir condutas que, no caso, são complementares distintas, já que, enquanto a multa de mora visa punir o pagamento a destempo do tributo, a multa isolada tem por objeto a aplicação da sanção em razão do pagamento mensal da estimativa 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.

A propósito, veja-se que esse entendimento tem sido sustentado por esta 2ª Turma da 3ª Câmara, conforme se verifica do precedente citado:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2020

[...]

MULTA ISOLADA E MULTA DE MORA. AUSÊNCIA DE CONCOMITÂNCIA.

Por terem critérios materiais distintos, que visam penalizar condutas completamente diferentes, não há que se falar em concomitância da multa de mora, devida pelo pagamento a destempo do tributo, e da multa isolada, devida nos casos em que a declaração de compensação não é homologada pela administração tributária.

[...]

(Processo n.º 18220.723150/2020-18. Acórdão n.º 1302-006.409. Sessão de 15/03/2023).”

Inclusive, observe-se que, ao julgar a Impugnação, a 3ª Turma da DRJ07 já havia concluído nesse mesmo sentido de que a multa isolada em discussão está prevista no artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, ao passo que a multa de mora está prevista no artigo 61 da referida Lei n.º 9.430/1996, conforme se verifica das passagens transcritas abaixo:

“43 Sobre a impossibilidade da concomitância da exigência da multa isolada e a multa de mora, não cabe razão ao interessado.

44 A multa isolada em discussão está prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, e seu cálculo é realizado em função dos débitos não extintos.

45 A multa de mora, a seu passo, está prevista no artigo 61 da mesma Lei n.º 9.430, de 1996, a qual incide sobre todos os débitos em atraso para com a União, independentemente da sua origem:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

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

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

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao

vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

46 Do exposto, correta a exigência da multa isolada e da multa de mora.”

Por todas as razões, entende-se por não acolher da alegação que há, no caso, concomitância entre a multa isolada e a multa de mora pelo não recolhimento de estimativas.

3.3. Do Erro na Base de Cálculo da multa isolada em razão da Existência de DCTF retificadora apresentada antes do lançamento

Por fim, a Recorrente alega que, no caso, o lançamento contém um erro insanável na composição da base de cálculo, já que, em relação aos períodos de junho e novembro de 2016, a Autoridade levou em conta os valores das DCTFs que foram apresentadas pela contribuinte.

De acordo com a Recorrente, e no que tange ao período de novembro de 2016, a Autoridade considerou a informação constante da DCTF-Retificadora, sendo que, posteriormente, e a partir da constatação de um equívoco no preenchimento da DCTF, apresentou outra DCTF retificadora na qual o valor da estimativa de novembro de 2016 foi reduzida, de modo que, nos termos do artigo 9º da Instrução Normativa nº 1599/2015, a DCTF-Retificadora possui a mesma natureza da declaração original e, assim, produz os mesmos efeitos a partir do momento de sua transmissão.

E, aí, com base em tais fundamentos, a Recorrente acaba sustentando que não incorreu em nenhuma das hipóteses de vedação previstas no artigo 9º, § 2º da IN nº 1599/2015, posto que nunca foi intimada do início do procedimento fiscal e, no caso, o Auto de infração apenas foi lavrado após a apresentação da DCTF-Retificadora, do que se conclui, portanto, que a Autoridade deve reconhecer o erro na base de cálculo da multa isolada referente ao período de novembro de 2016.

De logo, veja-se que, a partir da análise do Acórdão recorrido, é possível perceber que a Autoridade julgadora *a quo* consignou que os débitos foram enviados para a cobrança judicial junto à PGFN pelos valores cheios que, a rigor, são os mesmos valores que constam na exigência realizada através do Auto de infração. Ademais, percebe-se, ainda, que a interessada foi intimada a esclarecer as reduções dos débitos confessados em DCTF e, na ocasião, foi instada a apresentar documentos comprobatórios que justificassem a revisão dos valores reduzidos informados na nova DCTF a qual, aliás, não foi acatada, já que ficou retida em malha.

Neste aspecto, afirma-se que a DCTF não produz efeitos, de acordo com o que dispõem os artigos 9º e 10 da Instrução Normativa nº 1599/2015. *In verbis*:

“Instrução Normativa RFB nº 1599, de 11 de dezembro de 2015

Capítulo VIII – Da Retificação da DCTF

Art. 9º A alteração das informações prestadas em DCTF, nas hipóteses em que admitida, será efetuada mediante apresentação de DCTF retificadora, elaborada com observância das mesmas normas estabelecidas para a declaração retificada.

§ 1º A DCTF retificadora terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos vinculados.

§ 2º A retificação não produzirá efeitos quando tiver por objeto:

I - redução dos débitos relativos a impostos e contribuições:

a) cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em DAU;

b) cujos valores apurados em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na DCTF, sobre pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU; ou

c) que tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização; e

II - alteração dos débitos de impostos e contribuições em relação aos quais o sujeito passivo tenha sido intimado de início de procedimento fiscal.

§ 3º A retificação de valores informados na DCTF, que resulte em alteração do montante do débito já enviado à PGFN para inscrição em DAU ou de débito que tenha sido objeto de exame em procedimento de fiscalização, somente poderá ser efetuada pela RFB nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento da declaração e enquanto não extinto o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário correspondente àquela declaração.

§ 4º Na hipótese prevista no inciso II do § 2º, havendo recolhimento anterior ao início do procedimento fiscal, em valor superior ao declarado, a pessoa jurídica poderá apresentar declaração retificadora, em atendimento à intimação fiscal e nos termos desta, para sanar erro de fato, sem prejuízo das penalidades calculadas na forma prevista no art. 7º.

§ 5º O direito do sujeito passivo de pleitear a retificação da DCTF extingue-se em 5 (cinco) anos contados a partir do 1º(primeiro) dia do exercício seguinte àquele ao qual se refere a declaração.

§ 6º A pessoa jurídica que apresentar DCTF retificadora alterando valores que tenham sido informados:

I - na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), deverá apresentar, também, DIPJ retificadora; e

II - no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), deverá apresentar, também, Dacon retificador.

Art. 10. As DCTF retificadoras poderão ser retidas para análise com base na aplicação de parâmetros internos estabelecidos pela RFB.

§ 1º O sujeito passivo ou o responsável pelo envio da DCTF retida para análise será intimado a prestar esclarecimentos ou apresentar documentação comprobatória sobre as possíveis inconsistências ou indícios de irregularidade detectados na análise de que trata o caput.

§ 2º A intimação poderá ser efetuada de forma eletrônica, observada a legislação específica, prescindindo, neste caso, de assinatura.

§ 3º O não atendimento à intimação no prazo determinado ensejará a não homologação da retificação.

§ 4º Não produzirão efeitos as informações retificadas:

I - enquanto pendentes de análise; e

II - não homologadas.

§ 5º É facultado ao sujeito passivo, no prazo de 30 (trinta) dias contado da data da ciência da decisão que não homologou a DCTF retificadora, apresentar impugnação

dirigida à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) de sua jurisdição, nos termos do Decreto nº70.235, de 6 de março de 1972.” (grifei).

Sob o prisma legal, pode-se dizer que o que ocorreu, no caso, e por conseguinte, foi a aplicação da norma contida no artigo 147, § 1º do Código Tributário Nacional, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

Seção II – Modalidades de Lançamento

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.”

E, aí, conforme restou apontado pela Autoridade julgadora *a quo*, a DCTF retificadora não produziu efeitos em decorrência de sua não homologação, sem contar, ainda, que a interessada não apresentou nenhum documento que pudesse comprovar e justificar as reduções dos débitos confessados em DCTF e, além disso, não colacionou, aos autos, qualquer documentação comprobatória a fim de demonstrar e justificar as reduções pretendidas e a apresentação das DCTFs retificadoras.

A propósito, observe-se que a própria 3ª Turma da DRJ/07 já havia disposto nesse mesmo sentido, conforme se verifica dos trechos reproduzidos a seguir:

“29 O interessado afirma que o auto de infração contém erro insanável na base de cálculo relativa à estimativa de novembro de 2016.

30 O interessado defende que retificou a DCTF de novembro de 2016 e o valor da estimativa mensal da CSLL passou a ser de R\$2.966.682,57, ao passo que o auto de infração considerou o valor de R\$6.559.474,24.

31 Em consulta ao sistema DCTF consta que o interessado transmitiu 4 (quatro) declarações, uma original e 3 (três) retificadoras.

32 Todas as DCTFs foram transmitidas antes da lavratura do auto de infração, que é datado de 28.06.2017 reprodução parcial abaixo:

[...]

33 Na primeira DCTF, original, o interessado não confessou qualquer débito de estimativa mensal de CSLL para o mês de novembro de 2016, reprodução parcial abaixo:

[...]

34 Já na segunda DCTF, retificadora, transmitida no mesmo dia da DCTF original, o interessado confessou débito de estimativa mensal de CSLL no valor de R\$6.599.474,24, reprodução parcial abaixo:

[...]

35 Menos de um mês depois, o interessado transmitiu nova DCTF reduzindo o débito de estimativa mensal de CSLL de novembro de 2016 de R\$6.599.474,24 para R\$2.966.682,57, reprodução parcial abaixo:

[...]

36 A última DCTF retificadora, transmitida em 15.05.2017, manteve o valor do débito confessado para a estimativa de imposto de renda de novembro de 2016, reprodução parcial abaixo:

[...]

37 Em consulta ao PAF n.º 14363.720350/2017-38, consta que os débitos foram enviados para a cobrança judicial junto a PFN pelos valores cheios, os mesmos valores que constam na exigência realizada através do auto de infração, reprodução parcial abaixo:

[...]

38 Isso porque às e-fls. 69 do PAF 14363.720350/2017-38, reprodução parcial abaixo, consta que o interessado fora intimado a esclarecer as reduções dos débitos confessados em DCTF, através de documentos comprobatórios que justificassem a revisão dos valores reduzidos informados na nova DCTF, que não foi acatada, pois retida em malha:

[...]

38 Isso porque às e-fls. 69 do PAF 14363.720350/2017-38, reprodução parcial abaixo, consta que o interessado fora intimado a esclarecer as reduções dos débitos confessados em DCTF, através de documentos comprobatórios que justificassem a revisão dos valores reduzidos informados na nova DCTF, que não foi acatada, pois retida em malha.

[...]

39 Do exposto, como o interessado não logrou êxito em comprovar as reduções dos débitos confessados em DCTF, eles foram inscritos em Dívida Ativa da União pelos valores cheios, os mesmos do auto de infração ora guerreado, sem as reduções propostas nas DCTFs retificadoras, que não foram acatadas.

40 E no presente processo o interessado não traz documentação comprobatória suficiente que comprove e dê embasamento às reduções pretendidas.

41 Ademais disso, os débitos não foram suspensos ou extintos antes da lavratura do auto de infração.

42 Do exposto, voto por manter a exigência da multa isolada nos mesmos moldes efetuados pela DRF de origem.” (grifei).

Portanto, e diante desse cenário, tem-se que a alegação quanto ao suposto *erro na base de cálculo da multa isolada em razão da existência de DCTF retificadora apresentada antes do lançamento* não deve ser acolhida.

4. Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do Recurso Voluntário, rejeito a preliminar de nulidade do Auto de infração e, no mérito, entendo por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega