



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15540.720026/2014-41
ACÓRDÃO	1102-001.865 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de janeiro de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL SUBSEA7 DO BRASIL SERVICOS LTDA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

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

A partir do ano-calendário 2007, 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

Acordam os membros do colegiado, (i) por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício e, (ii) por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário - vencidos os Conselheiros Gustavo Schneider Fossati (Relator), Cristiane Pires McNaughton e Gabriel Campelo de Carvalho, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Cassiano Romulo Soares.

Assinado Digitalmente

Gustavo Schneider Fossati – Relator

Assinado Digitalmente

Cassiano Romulo Soares – Redator designado

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires Mcnaughton, Cassiano Romulo Soares, Gabriel Campelo de Carvalho, Gustavo Schneider Fossati, Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Transcrevo o relatório da DRJ, para fins de economia processual e melhor compreensão do caso:

Trata o processo de autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ relativo ao ano calendário de 2009.

2. O auto de infração de IRPJ (fls. 04/07 e 14/17) exige o recolhimento de R\$ 6.808.115,63 de imposto, R\$ 5.106.086,72 de multa de lançamento de ofício, e R\$ 2.197.605,25 de multa exigida isoladamente, além dos encargos legais.

O lançamento resultou de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias da interessada, em que foram apuradas as seguintes infrações, relatadas no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 08/13:

Ajustes do Lucro Líquido do Exercício. Adições não computadas na apuração do lucro real: no período de 12/2009. Enquadramento legal nos arts. 3º e 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; art. 1º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997; arts. 247 e 249 do RIR/1999. Multa de 75%;

Regime Tributário de Transição – RTT. Ajuste do RTT efetuado indevidamente: no período de 31/12/2009. Enquadramento legal nos art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; arts. 15, 16 e 17 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Multa de 75%;

Multa ou juros isolados. Falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada: no período de 12/2009. Enquadramento legal no art. 44

inciso II “b” da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; arts. 222 e 843 do RIR/1999.

3. Cientificada em 29/01/2014, conforme assinatura na fl. 05, em 28/02/2014, a interessada apresentou impugnação aos lançamentos, às fls. 136/165, acompanhada dos documentos de fls. 166/319, que se resume a seguir:

OS FATOS

a. A Impugnante é uma pessoa jurídica que recolhe o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”) pela sistemática do lucro real anual.

b. No entanto, em estrito cumprimento à legislação fiscal, a Impugnante efetua pagamentos antecipados desses tributos, segundo estimativas calculadas com base na receita bruta auferida mensalmente.

c. Ocorre que a D. Fiscalização da Receita Federal do Brasil (“RFB”) atribuiu à Impugnante, no exercício de 2009, a prática das seguintes infrações à legislação tributária:

(i) ausência de adição à base de cálculo do IRPJ e da CSLL do valor de R\$12.670.493,74, escriturado na sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (“DIPJ”) no campo “Ajustes às Normas Internacionais de Contabilidade”. Segundo a D. Fiscalização, esse lançamento na DIPJ, na verdade, corresponderia a um ajuste relativo ao Regime Tributário de Transição (“RTT”), de que trata a Lei nº 11.941/2009, e deveria ter sido adicionado ao lucro real da Impugnante, pelo que a autuação exige o IRPJ, a CSLL, multa de ofício de 75% e juros moratórios (Partes I e IV do Termo de Constatação Fiscal);

(ii) ausência de adição à base de cálculo do IRPJ e da CSLL do lucro no valor de R\$14.561.968,80, auferido no exterior e registrado em balanço pela Subsea 7 Marine LLC, empresa controlada pela Impugnante, domiciliada nos Estados Unidos da América, embora não distribuído à Impugnante, nos termos do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 (“Lucro Auferido por Controlada no Exterior”). Nesse ponto, a autuação adicionou esse valor ao lucro real e exige o IRPJ, a CSLL, multa de ofício de 75% e juros moratórios (Partes II e V do Termo de Constatação Fiscal); e

(iii) como os valores mencionados nos itens (i) e (ii) acima foram adicionados à base de cálculo do IRPJ e da CSLL no mês de dezembro de 2009, a D. Fiscalização da RFB entendeu que o valor do recolhimento da

estimativa mensal desses tributos referente a esse mês estaria equivocada ("Não Recolhimento de Parte das Estimativas") e, além das exigências fiscais mencionadas acima, exige multa isolada de 50% do valor do tributo, por erro no recolhimento de parte da estimativa referente a esse mês (Partes III e VI do Termo de Constatação Fiscal).

d. Embora discorde de todas as exigências fiscais em comento, por questões de conveniência e oportunidade, a Impugnante irá contestar, de forma integral, apenas as supostas infrações mencionadas nos itens (i) e (ii) acima ("Ajuste às Normas Internacionais de Contabilidade" e "Não Recolhimento de Parte das Estimativas").

e. No que se refere à suposta infração mencionada no item (ii) acima ("Lucro Auferido por Controlada no Exterior"), a Impugnante esclarece que já quitou a 3 DRJ/CTA Processo 15540.720026/2014-41 Acórdão n.º 06-58.938 Fls. 5 maior parte do débito relativo a essa infração mediante compensação tributária (doe. n.º 5). A única irresignação da Impugnante nesse ponto, a justificar a quitação apenas parcial, consoante será demonstrado adiante, diz respeito à forma de cálculo do débito, que não levou em consideração os reflexos derivados da utilização dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL e das demais exclusões legais, após a adição às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do valor exigido pela D. Fiscalização da RFB. A ILEGALIDADE DA TRIBUTAÇÃO DO VALOR ESCRITURADO NO CAMPO "AJUSTES ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE" DA DIPJ. A Nulidade do Auto de Infração - Lavratura com Base em Meros Indícios e Presunções

f. Consoante demonstrado no item 5(i) acima, pela análise das partes I e IV do Termo de Constatação Fiscal do referido auto de infração, verifica-se que a D. Fiscalização da RFB pretende tributar pelo IRPJ e pela CSLL, por meio da adição à base de cálculo desses tributos, o valor do lançamento contábil mencionado pela Impugnante nas suas demonstrações fiscais e contábeis e indicado na linha 38 da Ficha 37A da DIPJ, sob a rubrica "Ajustes às Normas Internacionais de Contabilidade".

g. De acordo com o auto de infração, o valor de R\$12.670.493,74 teria a natureza de um ajuste relativo ao RTT de que trata a Lei n.º 11.941/2009, servindo para expurgar, para fins fiscais, os efeitos das alterações das normas contábeis e societárias promovidos pela Lei n.º 11.638/2007, de forma a se manter a neutralidade tributária.

h. O auto de infração relata que a Impugnante optou por aderir ao RTT para o ano-calendário de 2009, devendo, por isso, adicionar ao seu lucro

tributável eventuais rendimentos que fossem auferidos com base nas regras contábeis previstas antes da edição da Lei nº 11.638/2007, conforme determina o artigo 16 da Lei nº 11.941/2009, de modo a anular quaisquer despesas ou receitas decorrentes das novas regras

i. Logo, por ter aderido ao RTT, bem como ter lançado R\$12.670.493,74, a título de "Ajustes às Normas Internacionais de Contabilidade" em sua DIPJ, a D. Fiscalização acabou por entender que seria correta a inclusão desse montante nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL referentes ao ano-calendário de 2009.

j. Ocorre que, com a devida vênia, a exigência fiscal em referência é nula nesse ponto, na medida em que partiu de meros indícios e presunções para sustentar a cobrança do IRPJ e da CSLL sobre os valores indicados na linha 38 da Ficha 37A de sua DIPJ do ano-calendário de 2009.

k. Em momento algum, a D. Fiscalização demonstrou que o valor em questão corresponderia a uma receita tributável, ou, mais precisamente, a um valor que deveria ser objeto de adição às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

l. Na verdade, a D. Fiscalização da RFB simplesmente presumiu tudo isso, com base apenas e tão somente em inferências feitas a partir da denominação da rubrica em que esses valores estavam escriturados: "Ajustes às Normas Internacionais de Contabilidade", o que, data vênia, não é determinante para a definição da verdadeira natureza dos valores em questão. Vale ressaltar, como mencionado no Termo de Constatação Fiscal do auto de infração, que, em resposta apresentada pela Impugnante durante o processo de fiscalização, foi consignado expressamente que os valores discriminados sob essa rubrica teriam a natureza de "ajuste de avaliação patrimonial", nos termos da legislação contábil e fiscal, e que, portanto, não deveriam ser objeto de tributação.

n. Mesmo assim, a D. Fiscalização da RFB não procedeu a um exame mais detido da natureza desses valores, analisando minimamente a documentação fiscal e contábil apresentada pela Impugnante.

o. Mas, muito pelo contrário, a D. Fiscalização simplesmente presumiu que os valores indicados na linha 38 da Ficha 37A da DIPJ do ano-calendário de 2009 da Impugnante deveriam ser adicionados às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, sem mesmo efetuar maiores investigações a respeito da real natureza desses valores.

p. Como se sabe, nos termos do artigo 142 do CTN e do artigo 10, incisos III e IV do Decreto nº 70.235/1972, a D. Fiscalização apenas tem competência

para lavrar autos de infração quando verificar de fato a ocorrência de infração à legislação tributária, apontando de forma precisa e pontual a materialidade tributável. Não se pode, em hipótese alguma, desvirtuar a utilização do auto de infração, que é a penalização do contribuinte pelo descumprimento da legislação tributária. Como consequência lógica, na hipótese em que não ocorre uma infração, certamente não há que se falar em lavratura de auto de infração.

q. No caso em questão, não há a caracterização de qualquer infração à legislação tributária por parte da Impugnante, pois, conforme já demonstrado, a D. Fiscalização entendeu, sem qualquer prova ou base legal, que um determinado valor, que consta na DIPJ como "ajuste de avaliação patrimonial", mais precisamente no campo "Ajustes às Normas Internacionais de Contabilidade", deveria ser adicionado às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

r. Resta claro, portanto, que o auto de infração lavrado pela D. Fiscalização Federal é nulo de pleno direito por total ausência da demonstração da prática da infração pela Impugnante, simplesmente em razão da falta de esclarecimentos acerca da natureza dos valores que deveriam ser computados nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

s. Não se pode lavrar autos de infração com base em meras presunções e indícios, transferindo-se ao contribuinte o ônus da prova da não ocorrência do fato gerador, consoante os ensinamentos de Samuel Monteiro: "O grande pecado do Fisco foi e continua sendo o de querer cobrar tributos, partindo de presunção fiscal, que inverte e subverte o ordenamento jurídico do País, na medida em que primeiro se considera o contribuinte culpado, para que este prove a sua inocência depois."

t. O princípio do contraditório e a presunção de inocência até prova em contrário seriam desprezados, se fosse admitida como legítima a aceitação da presunção como meio de prova de acusação. O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, para poder penalizar o contribuinte, deve se basear na realidade concreta dos fatos ocorridos para verificar a regularidade ou não da sua conduta.

u. Daí se depreende, portanto, que o auto de infração lavrado nessas bases sequer deve ter seu mérito examinado. Afinal, não há o que se examinar na ausência de menção aos elementos fáticos que deveriam fundamentar a autuação, bem como na falta de indicação de uma justificativa plausível para lavratura do auto de infração. A Natureza Jurídica do Valor Discriminado nos "Ajustes às Normas Internacionais De Contabilidade" - A

Receita de Variação Cambial do Investimento em Controlada no Exterior e sua Não Tributação pelo IRPJ e pela CSLL

v. Mas, ainda que se pudesse desconsiderar a preliminar de nulidade acima e se passasse ao exame da natureza jurídica do valor mencionado na referida rubrica de "Ajustes às Normas Internacionais de Contabilidade", percorrendo-se o caminho que deveria ter sido trilhado no curso da ação fiscal, chega-se à constatação muito evidente de que o auto de infração não tem como prosperar também no mérito, com relação a essa infração.

w. O valor de R\$12.670.493,74, escriturado sob a rubrica em referência, não deve ser incluído nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, na medida em que não se trata de qualquer receita tributável, mas de mero ajuste de variação cambial do valor do investimento detido pela Impugnante em controlada localizada no exterior.

x. Como se trata de investimento feito no exterior, contabilizado em dólares americanos (US\$), eventual apreciação ou depreciação dessa moeda em relação ao real (R\$) gera efeitos positivos ou negativos no valor contábil do investimento que, todavia, para fins fiscais são neutros e não devem gerar quer receita tributável quer despesa dedutível, ao menos até a alienação, a liquidação ou a baixa do investimento, sendo contabilizados no patrimônio líquido da Impugnante como ajustes de avaliação patrimonial, em conta específica.

y. Para se chegar à constatação da natureza dessa rubrica, bastaria à D. Fiscalização da RFB fazer um exame mínimo e até superficial dos documentos fiscais e contábeis da Impugnante do exercício de 2009.

z. Na página 1 de 34 das demonstrações financeiras em 31 de dezembro de 2010 e de 2009 e do relatório dos auditores independentes (doe. nº 6) da Impugnante, auditadas por firma de auditoria independente de renome internacional, onde consta o balanço patrimonial, há a clara indicação, na parte relativa ao Patrimônio Líquido da Impugnante, da rubrica de "Ajuste de avaliação patrimonial", no valor arredondado de R\$12.671 milhões.

aa. Uma simples leitura das notas explicativas do balanço da Impugnante, que merecem ser observadas por serem parte integrante de suas demonstrações financeiras, elucida a natureza do ajuste em questão, mais precisamente no item (f) da Nota Explicativa 2.2 (Resumo das principais políticas contábeis): "Investimentos em controlada. Os investimentos em sociedade controlada são registrados e avaliados pelo método de equivalência patrimonial, reconhecida no resultado do exercício como receita (ou despesa) operacional. No caso de variação cambial de

investimento em controlada no exterior, que apresenta moeda funcional diferente da Empresa, as variações no valor do investimento decorrentes exclusivamente de variação cambial são registradas na conta 'Ajuste de avaliação patrimonial', no Patrimônio líquido, e somente são registrados ao resultado do exercício quando o investimento for vendido ou baixado para perda. Para efeitos do cálculo de equivalência patrimonial, ganho ou transações a realizar entre a Empresa e sua controlada são eliminados na medida da participação da empresa; perdas não realizadas também são eliminadas, a menos que a transação forneça evidências de perda permanente (Oimpairment') do ativo transferido." (original não grifado)

bb. Isto é, o montante de R\$12.671 milhões contabilizado pela Impugnante tem natureza "de variação cambial de investimento em controlada no exterior, que apresenta moeda funcional diferente da Empresa".

cc. Ora, analisando o valor lançado pela Impugnante na linha 38 da Ficha 37A da DIPJ do ano-calendário de 2009 verifica-se que o lançamento contábil indicado pelo auto de infração é precisamente esse lançamento descrito no item (f) da Nota Explicativa 2.2 das demonstrações financeiras da Impugnante. Esse lançamento que consta do patrimônio líquido da Impugnante, na conta "ajustes de avaliação patrimonial", está escriturado com o seu valor preciso de R\$12.670.493,74 na DIPJ, que corresponde ao valor arredondado de R\$12.671 milhões, discriminado nas demonstrações financeiras.

dd. Como se não bastasse, a natureza de resultado de variação cambial de investimento no exterior também pode ser inferida do plano de contas da Impugnante. Isto porque o ajuste no valor de R\$12.670.493,74 é equivalente ao saldo, em 31.12.2009, da Conta "B381000 - Conversión Accumulated Adjustments" (doe. n° 7), isto é, uma conta de ajustes de conversão acumulada, onde são contabilizados os ajustes de variação cambial do referido investimento da Impugnante na Subsea 7 Marine LLC.

ee. Assinale-se que no "Balanço Patrimonial Encerrado em 31 de Dezembro de 2009" da "SUBSEA 7 DO BRASIL SERVIÇOS LTDA E CONTROLADA" o referido ajuste de R\$12.670.493,64 é indicado novamente no patrimônio líquido como "Ajustes Acumulados de Conversão".

ff. Frise-se que o valor em questão foi informado, como ressaltado anteriormente, na Ficha 37A da DIPJ, na Parte denominada "Patrimônio Líquido - Ajustes de Avaliação Patrimonial", linha 38, no campo relativo à "Ajustes às Normas Internacionais de Contabilidade".

gg. O próprio programa da Receita Federal que trata da DIPJ de 2010 menciona, com relação à referida linha, que ela deve ser utilizada para indicação de contrapartidas de ativos ou passivos contabilizados como ajustes de avaliação patrimonial, que não integram o resultado da empresa. Confira-se abaixo a orientação fornecida pela própria Receita Federal do Brasil para a escrituração nesse campo: "Informar, nesta linha, o saldo das contrapartidas de aumento de valor atribuídos a elementos do ativo ou de diminuições de valor atribuídos a elementos do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos na Lei nº 6.404, de 1976, ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3o do art. 177 desta mesma Lei."

hh. Como sabido, por força das alterações promovidas na Lei nº 6.404/1976, pelas Leis nºs 11.638/2007 e 11.941/2009, os ajustes de avaliação patrimonial compõem o patrimônio líquido das sociedades, abrangendo valores que não devem ser computados no resultado. Na forma do artigo 182, § 3o, da Lei nº 6.404/1976, nessa conta são incluídos os seguintes valores: "Art. 182 (...) Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial. enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos nesta Lei ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3a do art. 177 desta Lei." (original não grifado)

ii. Como se depreende da própria natureza da conta em que o lançamento mencionado no auto de infração foi escriturado, o "ajuste de avaliação patrimonial" é uma conta relativa à contrapartida de aumentos ou diminuições de ativos ou passivos "não computadas no resultado do exercício". Ou seja, pela própria natureza desse registro na DIPJ não haveria que se falar em adição do valor de R\$12.670.493,74 às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, na medida em que esse montante não deveria compor o resultado do exercício.

jj. Como as variações cambiais no caso concreto representam a contrapartida de aumentos ou reduções do valor do investimento da Impugnante em controlada localizada no exterior, no caso na Subsea 7 Marine LLC - elemento do ativo -, esses valores foram registrados como "ajuste de avaliação patrimonial", na forma da lei societária e contábil, não

havendo que se falar em sua adição ao lucro líquido do exercício, para fins tributários.

kk. As próprias normas editadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis ("CPC"), que, na forma do artigo 182, § 3o c/c artigo 177, § 3o da Lei nº 6.404/1976, podem tratar dos valores a serem classificados como "ajustes de avaliação patrimonial", dispõem sobre a classificação das variações cambiais nessa conta do patrimônio líquido.

ll. Com efeito, o Pronunciamento CPC nº 26, que regula a apresentação das demonstrações contábeis, em suas definições preliminares, trata dos "Outros resultados abrangentes", que compreendem "os itens de receita e despesa (incluindo ajustes de reclassificação) que não são reconhecidos na demonstração do resultado como requerido ou permitido pelos Pronunciamentos, Interpretações e Orientações emitidos pelo CPC". E a definição em questão inclui como um dos itens a ser classificado nessa categoria, justamente, "os ganhos e perdas derivados de conversão de demonstrações contábeis de operações no exterior (ver Pronunciamento Técnico CPC 02 - Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis)".

mm. Em suma, analisando-se conjuntamente, as demonstrações financeiras em 31 de dezembro de 2010 e de 2009, o relatório dos auditores independentes, o plano de contas da Impugnante, o seu balanço contábil e a própria DIPJ de 2010, referente ao exercício de 2009, conclui-se que o valor de R\$12.670.493,74 corresponde ao ajuste da variação cambial do investimento da Impugnante em sua controlada, que não deveria ser adicionado às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

nn. A tributação da variação cambial em questão antes da alienação, liquidação ou baixa do investimento em questão é manifestamente ilegal, pelos motivos que a Impugnante passa a expor.

oo. De plano, inexistente base legal para se tributar a variação cambial positiva do valor do investimento da Impugnante, antes de sua alienação, liquidação ou baixa, até porque não há a realização de qualquer ganho que possa ser considerado para fins de disponibilização jurídica ou econômica da renda.

pp. Mesmo que se admitisse, ad argumentandum tantum, uma repudiável aplicação analógica em matéria tributária do artigo 30, caput, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 ao caso concreto, seria inadmissível a exigência fiscal em questão. Isso porque, o artigo 30 da Medida Provisória nº 2.158 35/2001 regula apenas e tão somente os efeitos fiscais da

variação cambial de "direitos de crédito" e das "obrigações" da Impugnante, o que não alcança o investimento em controlada no exterior.

rr. Cumpre observar que, mesmo nos casos da variação cambial atrelada a direitos de crédito e a obrigações, o citado dispositivo somente determina a consideração dos efeitos tributários, salvo opção em contrário dos contribuintes, quando da liquidação da operação.

ss. Ou seja, há clara demonstração de que as receitas auferidas com variações cambiais devem ser tratadas por meio do regime de caixa em detrimento do regime de competência, salvo quando o contribuinte manifestar-se pela adoção deste último regime, o que não ocorreu no caso concreto.

tt. Transportando esse entendimento para a hipótese dos autos, foi exatamente esse o tratamento dado pela Impugnante, que manteve a variação cambial do investimento em sua controlada registrada em conta específica do seu patrimônio líquido, segregada do resultado, para fins de tributação apenas quando da alienação, da liquidação ou da baixa do investimento.

uu. Logo, não há que se falar em adição do montante de R\$12.670.493,74 às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, na medida em que se trata de variação cambial de investimento em controlada estrangeira, passível de tributação apenas quando da alienação, da liquidação ou da baixa do investimento na Subsea 7 Marine LLC.

vv. Para se evitar qualquer tipo de questionamento sobre essa metodologia de tributação da variação cambial de investimento em controlada estrangeira, cumpre ressaltar que esse montante não poderia ser tributado em razão do disposto no artigo 7º da Instrução Normativa nº 213, de 7.10.2002 ("IN nº 213/2002").

ww. Isto porque o mencionado dispositivo legal prevê que a "contrapartida do ajuste do valor do investimento no exterior em filial, sucursal, controlada ou coligada, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, conforme estabelece a legislação comercial e fiscal brasileira, deverá ser registrada para apuração do lucro contábil da pessoa jurídica no Brasil".

xx. Ora, como a IN nº 213/2002 é um ato normativo secundário, que deve observar a lei comercial e fiscal, essa variação cambial não pode ser objeto de tributação se a própria "legislação comercial e fiscal" a que ela alude, determina que essa variação cambial do investimento não seja computada no resultado da Impugnante, consoante demonstrado acima.

yy. Não obstante, admitindo-se que o artigo 7o da IN nº 213/2002 determinasse a tributação imediata dessa variação cambial, é de se notar que o dispositivo em questão extrapolaria em muito o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 que ele visa regulamentar. Isso porque este último dispositivo trata apenas da tributação dos "lucros auferidos pela controlada", não trazendo qualquer menção ao resultado positivo de equivalência patrimonial e muito menos a eventual efeito da variação cambial. Ressalta-se que essa matéria já tem sido debatida há muito tempo no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF"), estando a questão solucionada até mesmo na Câmara Superior de Recursos Fiscais no sentido da impossibilidade de cobrança do IRPJ e da CSLL sobre o saldo positivo decorrente de variações cambiais de investimento em controlada estrangeira, confira-se:

aaa. Merece destaque o trecho do Acórdão nº 9101-001.638, de lavra da Conselheira Relatora Karem Jureidini Dias, que afasta por completo a aplicação do artigo 7o da IN nº 213/2002 ao caso concreto, tendo em vista que este extrapolou a previsão legal sobre a matéria: "Com efeito, ao pretender alcançar todo e qualquer ganho de MEP contabilizado pela pessoa jurídica brasileira titular de participações em controladas e coligadas no exterior, o artigo 7º da IN SRF nº 213/02 acaba por tributar resultados que não são lucros, em patente violação da legislação que rege a matéria, incluindo-se o próprio artigo 74 da MP nº 2.158-35/01, sendo justamente o dispositivo legal que referida Instrução Normativa pretende regulamentar."

bbb. Com o objetivo de afastar qualquer dúvida sobre a impossibilidade de tributação da variação cambial positiva de investimento realizado em controlada localizada no exterior, a Impugnante apresenta outros julgados do CARF que também tratam do tema, confira-se:

ccc. A matéria já é de tal maneira consolidada que as próprias Delegacias de Revisão e Julgamento da Receita Federal entendem pela impossibilidade de tributação dessas parcelas positivas de variação cambial, confira-se:

ddd. Demonstração ainda mais clara de que a matéria é pacífica, está no fato de que o próprio Superior Tribunal de Justiça ("STJ") já afastou a tentativa de tributação do resultado positivo de variação cambial de investimento em controlada e coligada decorrente do método de equivalência patrimonial, confira-se:

eee. Assim, tendo em vista que os valores tributados nesse ponto do auto de infração têm inequívoca natureza de ajuste de variação cambial de

investimento detido pela Impugnante em controlada localizada no exterior, resta mais do que demonstrada a impossibilidade de inclusão do valor de R\$12.670.493,74 nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, como pretendido na autuação.

A NECESSIDADE DE RECOMPOSIÇÃO DOS PREJUÍZOS FISCAIS E DAS BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DE CSLL DA IMPUGNANTE PARA FINS DE EXIGÊNCIA DO IRPJ E DA CSLL

fff. Nesse ponto, a Impugnante irá demonstrar que houve erro na exigência fiscal em comento, notadamente no cálculo do IRPJ e da CSLL exigidos pela D. Fiscalização da RFB. Isso porque, apesar de terem sido adicionados vultosos valores ao resultado da Impugnante, não foram recompostos os montantes dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL.

ggg. Explica-se melhor. De acordo com os artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981, de 20.1.1995 ("Lei 8.981/1995"), as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL poderão ser reduzidas pelos prejuízos fiscais e pelas bases de cálculo negativas de CSLL apurados em períodos anteriores até o máximo de 30%.

hhh. Fls. 12 No presente caso, a Impugnante possuía, e ainda possui, prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL acumulados, conforme depreende-se da análise da Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real ("LALUR") e de sua DIPJ (doe. nº 8).

iii. Logo, como ocorreu o aumento do lucro tributável da Impugnante para o ano de 2009, em razão da adição do lucro auferido por sua controlada estrangeira, o montante compensável pelos prejuízos fiscais e pelas bases de cálculo negativas de CSLL acumulados pela Impugnante também deveria ter sido aumentado.

jjj. Isto é, uma vez majoradas as bases tributáveis do IRPJ e da CSLL também devem ser aumentados os montantes máximos dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL acumulados que são compensáveis para fins de determinação do IRPJ e da CSLL devidos no ano-base.

kkk. Entretanto, esse ajuste no lucro tributável da Impugnante não foi feito quando da lavratura do auto de infração. Ou seja, houve a cobrança do IRPJ e da CSLL sem antes ocorrer a redução de suas bases de cálculo pela compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL acumulados pela Impugnante.

III. Além disso, cabe destacar que essa majoração do lucro tributável também tem efeitos na determinação da dedução do valor relativo ao

Programa de Alimentação do Trabalhador ("PAT"), que também deve ser considerado para fins de apuração do débito final de IRPJ e CSLL a pagar.

mmm. Desse modo, ainda que se entenda pela manutenção da adição do valor de R\$12.670.493,74 mencionada no tópico acima e nas Partes I e III do Termo de Constatação Fiscal, deve ser corrigido o percentual dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL passíveis de compensação e do PAT, com a redução dos tributos exigidos.

nnn. Aliás, mesmo na parte da autuação fiscal que a Impugnante ora deixa de impugnar, referente à adição de R\$14.561.968,80, mencionada nas Partes II e V do Termo de Constatação Fiscal, relativa aos lucros auferidos no exterior por sua controlada, deve ser refeito o cálculo para se considerar os ajustes mencionados acima.

ooo. Na oportunidade, a Impugnante esclarece que só realizou a compensação da parcela do débito relativa a esse ponto considerando os valores de IRPJ e de CSLL devidos a partir do saldo de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas de CSLL já recompostos, conforme anexo quadro analítico (doe. nº 9).

ppp. Cumpre ressaltar que a jurisprudência do CARF é pacífica no sentido de que deve haver o reajuste das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, de modo a se considerar o aumento do valor dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL que poderiam ser compensados pelo contribuinte, consoante se verifica do seguinte precedente:

qqq. Assim, diante do reajuste do seu lucro tributável, a Impugnante requer o reajuste das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL indicados no auto de infração em referência, de modo que seja computado no valor devido pela Impugnante o aumento proporcional dos prejuízos fiscais, das bases de cálculo negativas da CSLL e da dedução do PAT. 11 DRJ/CTA Processo 15540.720026/2014-41 Acórdão n.º 06-58.938

rrr. Fls. 13 Por ser pertinente, a Impugnante esclarece que os tributos, multas e juros pagos, via compensação, levaram em consideração as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL devidamente ajustadas, conforme anexo quadro analítico (vide doe. nº 9).

A IMPOSSIBILIDADE DE IMPOSIÇÃO DE MULTA POR FALTA DE ADIÇÃO DE VALORES ÀS ESTIMATIVAS DO IRPJ E DA CSLL RECOLHIDAS PELA IMPUGNANTE

sss. Como visto acima, em especial no item 5 (iii) da impugnação, nas Partes III e VI do Termo de Constatação Fiscal, a D. Fiscalização da RFB

exige também a multa isolada por suposta falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL no pagamento correspondente à estimativa de dezembro de 2009.

ttt. Data máxima vénia, a Impugnante não pode admitir a exigência dessa penalidade de forma concomitante à exigência dos valores de IRPJ e de CSLL calculados sobre o lucro, acrescidos de multa de ofício de 75% e de juros de mora.

uuu. Ora, o IRPJ e a CSLL tem fato gerador anual, que se aperfeiçoa no dia 31 de dezembro do respectivo ano. Dessa forma, os pagamentos mensais feitos pela Impugnante referentes às estimativas, são meras antecipações dos tributos efetivamente devidos no ano. Assim, a cobrança do valor dessas estimativas e eventuais multas a elas correspondente não tem mais razão de ser uma vez encerrado o período de apuração anual, e apurado o débito de IRPJ e de CSLL definitivo relativo ao exercício.

vvv. Assim, encerrado o período de apuração anual do IRPJ e da CSLL, não pode ser imposta a multa isolada de 50% do imposto devido, prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 27.12.1996 ("Lei nº 9.430/1996"), mesmo que sejam verificadas incorreções nas estimativas mensais apuradas e pagas pelo contribuinte.

www. Essa multa só é cabível no caso de se apurar erros nas estimativas em ação fiscal realizada no curso do ano em que é lavrada a autuação pela RFB.

xxx. Ou seja, encerrado o exercício fiscal, eventual falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL definitivamente apurados deve ser exigida em conjunto da multa de ofício de 75% do imposto devido, conforme previsto no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, consoante ocorrido no caso concreto.

yyy. Não é possível cumular a multa de ofício de 75% com a multa isolada de 50%, sob pena de se punir duas vezes um mesmo fato, o não recolhimento de tributo, em um bis in idem repudiável.

zzz. Cumpre ressaltar que esse tema já foi, inclusive, pacificado na jurisprudência administrativa, com decisão proferida pela Câmara Superior do CARF no sentido de impossibilidade de aplicação da multa de 50% pela falta de recolhimento de valores a título de estimativa mensal de IRPJ e de CSLL, quando já encerrado o período de apuração, confira-se:

aaaa. Desse modo, a Impugnante requer, desde já, o cancelamento da multa isolada imposta pelo auto de infração em referência, de modo que a exigência fiscal formulada esteja alinhada ao entendimento pacificado na esfera administrativa.

bbbb. A CONCLUSÃO - O PEDIDO

Por todo o exposto, a Impugnante tem por demonstrado que:

(i) a exigência da adição do valor de R\$12.670.493,74, discriminado no campo "Ajustes às Normas Internacionais de Contabilidade" às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, formulada nos itens I e IV do Termo de Constatação Fiscal do auto de infração, é nula de pleno direito, tendo em vista que o auto de infração está baseado em meros indícios e presunções, na medida em que em momento algum demonstra a natureza da adição;

(ii) o valor discriminado no campo "Ajustes às Normas Internacionais de Contabilidade" encontra-se registrado em uma conta de ajuste de avaliação patrimonial, sem transitar pelo resultado. Ele tem a natureza de uma contrapartida da variação cambial do investimento da Impugnante em controlada localizada no exterior, não devendo ser tributado até a alienação, a baixa ou a liquidação desse investimento, conforme já decidido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF e pelo STJ;

(iü) a adição dos valores indicados no auto de infração às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dá ensejo à necessidade de elevação do montante dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL passíveis de compensação no período, bem como à majoração da dedução do PAT. Tudo isso deve ser levado em consideração quando do cálculo do IRPJ e da CSLL exigidos, diferentemente do que consta na autuação fiscal;

(iv) a Impugnante quitou a parte do auto de infração relativa à adição dos lucros auferidos no exterior pela sua controlada Subsea 7 Marine LLC, formulada nos itens II e V do Termo de Constatação Fiscal do auto de infração, mediante compensação tributária. No entanto, o cálculo da Impugnante apura os valores de IRPJ e de CSLL devidos já refletindo os ajustes descritos no item (iü) acima;

(v) é inaplicável a multa isolada de 50% exigida nos itens III e VI do Termo de Constatação Fiscal do auto de infração, pelo recolhimento a menor das estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, de forma cumulativa com a multa de 75% aplicada no caso concreto, consoante precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF.

cccc. Por todo o exposto, a Impugnante respeitosamente requer, preliminarmente, o acolhimento da presente impugnação, para se declarar a nulidade das exigências descritas nas Partes I e IV do Termo de Constatação Fiscal do auto de infração em referência.

dddd. Caso seja superada essa arguição de nulidade, o que se admite somente por amor ao debate, a Impugnante requer que Vossa Senhoria acolha a presente impugnação, de modo a julgar improcedentes as exigências descritas nas Partes I, III, IV e VI do Termo de Constatação Fiscal do auto de infração em referência, bem como a ajustar os valores cobrados nas Partes II e V do Termo de Constatação Fiscal do auto de infração em referência, tendo em vista o aumento dos prejuízos fiscais, das bases de cálculo negativas da CSLL e da dedução do PAT, que devem ser considerados para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL exigidos.

eeee. A Impugnante protesta provar o alegado por todos os meios de prova em Direito admitidos, sem exceção de quaisquer, notadamente por meio de juntada de prova documental suplementar e da realização de diligência, ocasião em que desde já nomeia como sua assistente técnica a Sra. Vanessa Aparecida Correa de Pinho, brasileira, contadora, portadora da carteira de identidade nº 091729/O-6, expedida pelo CRC/RJ em 13.6.2006, inscrita no CPF sob o nº 092313727-00, com escritório na Rua Engenheiro Fábio Goulart, nº 155 - parte, Ilha da Conceição, no Município de Niterói, no Estado do Rio de Janeiro, telefones (21) 2621-9013 e 979134445, e-mail: vanessa.pinho@subsea7.com, juntando a anexa lista de quesitos, protestando ainda pela apresentação de quesitos suplementares ou elucidativos.

LISTA DE QUESITOS 1. Queiram os Srs. Perito e Assistente Técnico descrever quais foram os motivos adotados pelo Ilustre Auditor Fiscal da RFB para lavrar o auto de infração discutido no presente feito. gggg. 2. Queiram os Srs. Perito e Assistente Técnico informar se as demonstrações financeiras da Impugnante merecem fé ou possuem quaisquer vícios ou incorreções que comprometam a sua conferência. hhhh. 3. Queiram os Srs. Perito e Assistente Técnico informar se é possível identificar a natureza do valor declarado pela Impugnante na linha 38 da Ficha 37A de sua DIPJ do ano-calendário de 2009, especialmente com base nas informações contidas em seus documentos financeiros, contábeis e fiscais. Em caso positivo, queiram os Srs. Perito e Assistente Técnico informar qual a natureza desse valor. iiiii. 3. Queiram os Srs. Perito e Assistente Técnico proceder ao recálculo dos débitos de IRPJ e de CSLL considerando os reajustes dos prejuízos fiscais, das bases de cálculo negativas da CSLL e da dedução do PAT que devem ser feitos em função das adições realizadas na autuação fiscal. jjjj. 4. Queiram os Srs. Perito e Assistente Técnico tecer quaisquer comentários adicionais relevante ao caso e que porventura não estejam mencionados nos quesitos acima formulados.

4. Parte do crédito tributário foi transferido para o processo nº 15536.720.013/2014-31, conforme Termo de Transferência de Crédito Tributário de fl. 332, datado de 11/04/2014.

5. Às fls. 348/349 consta despacho proferido pela 2ª Turma da DRJ/Curitiba, solicitando diligência junto à DRF/Niterói, a fim de que o auditor fiscal se manifestasse quanto às alegações e documentos juntados na impugnação.

6. A DRF/Niterói cumpriu a solicitação, conforme Termo de Verificação e Encerramento de Diligência Fiscal de fls. 562/565. O contribuinte apresentou as razões de fls. 569/662.

A DRJ julgou a impugnação **procedente em parte**. A ementa consignou:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO. RTT. NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA. ÔNUS DA PROVA.

O regime tributário de transição (RTT), que visou promover a neutralidade tributária nos períodos 2008 e 2009, previa ajustes, positivos ou negativos, em caso de o resultado ser afetado pela incidência das novas regras contábeis introduzidas pela Lei nº 11.638/2007, sendo ônus da fiscalização provar eventual diferença de resultado.

IMPOSTO DE RENDA. INVESTIMENTO EM CONTROLADA NO EXTERIOR. VARIAÇÃO CAMBIAL. AJUSTE.

A parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior, relativa à variação cambial, não deve ser computada na determinação do lucro real.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

ESTIMATIVAS MENSAS. IRPJ E CSLL. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

A multa isolada pode ser cumulada com multa de ofício, eis que não há coincidência de base de cálculo, pois esta incide sobre a parcela do IRPJ ou CSLL, apurados ao final do período, que deixou de ser paga ou declarada, e aquela incide sobre a estimativa mensal que deixou de ser recolhida.

MULTA ISOLADA. EXIGIBILIDADE APÓS ENCERRAMENTO DO PERÍODO SEM APURAÇÃO DO IMPOSTO.

Não cabe alegar impossibilidade de exigência da multa isolada após encerrado o ano base sem falta de pagamento de tributo, já que a lei dispõe expressamente que a penalidade incide ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

No presente **Recurso Voluntário**, a Recorrente sustenta:

- A exclusão do débito de IRPJ do presente processo, visto que já foi objeto de extinção via compensação (PER/DCOMP);
- O cancelamento da multa isolada, ante a impossibilidade de sua cumulação com a multa de ofício sobre o ajuste anual, invocando a **Súmula CARF nº 105**.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Gustavo Schneider Fossati**, Relator.

Admissibilidade

O presente Recurso Voluntário é **tempestivo** e atende aos requisitos de admissibilidade, razão, pela qual, dele conheço.

Do acórdão da DRJ se **recorreu de ofício** ao CARF, em conformidade com o art. 34, I, do Decreto n.º 70.235/1972.

No entanto, a Portaria MF nº 2/2023 prevê que se recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (art. 1º).

A Súmula CARF nº 103 estatui que, “para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância”.

O presente processo possui por objeto a cobrança de crédito tributário no **valor total de R\$ 16.619.917,40**, conforme indicado no auto de infração (fl. 4).

A decisão da DRJ julgou parcialmente procedentes os lançamentos, para **reduzir a exigência de IRPJ para R\$ 2.487.184,27, com multa de ofício de R\$ 1.865.388,20, e a multa**

isolada para R\$ 37.139,58, totalizando R\$ 4.389.712,05. Assim, a DRJ exonerou o sujeito passivo do pagamento de R\$ 12.230.205,35.

Este valor de exoneração é inferior a R\$ 15.000.000,00. Portanto, o recurso de ofício não deve ser conhecido.

Da Impossibilidade de Cumulação das Multas

A DRJ decidiu por cancelar a exigência referente à infração vinculada ao RTT, que era a discussão principal trazida na impugnação do contribuinte. Além de cancelar a parcela desse débito, acolheu o pleito da Recorrente quanto aos necessários ajustes na base de cálculo do IRPJ exigido pela fiscalização – aumento do limite de prejuízo fiscal compensável e da dedução do PAT – resultando no cancelamento praticamente integral da parcela remanescente da autuação fiscal.

Na prática, manteve apenas a cobrança da multa isolada de 50% sobre a estimativa mensal, considerando que a parcela do crédito tributário relativa aos lucros no exterior não foi impugnada, tendo sido quitada de imediato, mediante compensação.

Subsiste, portanto, a análise da multa isolada de 50% sobre as estimativas.

Pelo princípio da consunção, a infração relativa ao não recolhimento das estimativas mensais (infração-meio) é absorvida pela infração relativa à falta de pagamento do imposto apurado no ajuste anual (infração-fim).

Portanto, a manutenção concomitante da multa isolada e da multa de ofício configuraria *bis in idem*, devendo a penalidade isolada ser integralmente exonerada.

DISPOSITIVO

Isso posto, voto por não conhecer o Recurso de Ofício e por conhecer o Recurso Voluntário para, no mérito, **DAR-LHE PROVIMENTO**, unicamente para exonerar a multa isolada.

Assinado Digitalmente

Gustavo Schneider Fossati

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Cassiano Romulo Soares, redator designado.

Em primeiro lugar, destaque-se que o presente voto vencedor se restringe à exigência de multas isoladas, por inadimplemento de estimativas mensais, concomitantemente com a de multa de ofício.

É bem verdade que diversas decisões do CARF caminhavam no sentido pretendido pelo contribuinte, a ponto de a compreensão resultar na edição da Súmula CARF nº 105.

Ocorre que a base legal das penalidades (de ofício e isolada) sofreu sensível alteração, passando a ser contundente quanto à determinação das exigências (grifos nossos):

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:

[...]

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.

O Ilustre Relator entende que o racional da Súmula CARF nº 105 deve prevalecer, independentemente da redação acima descrita promovida pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante de projeto de conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007.

Respeitosamente, discordo.

O contribuinte optou pela apuração anual do IRPJ. Tal escolha traz consigo a obrigação de antecipar mensalmente a exação, sob o rótulo de estimativa. O não cumprimento deste dever carrega consigo uma sanção legalmente prevista, ainda que a pessoa jurídica apure base de cálculo negativa da contribuição no encerramento do exercício (Súmula CARF nº 178).

Verificada a transgressão, incumbe à autoridade fiscal a aplicação da penalidade, pois a atividade administrativa de lançamento é plenamente vinculada, sob pena de responsabilização funcional (art. 142 do Código Tributário Nacional).

As multas de ofício e isolada incidem em circunstâncias completamente distintas, ocorridas em momentos distintos, e são calculadas de modos diversos. Não há identidade de hipótese de incidência, de temporalidade, de base imponível, nem mesmo de alíquota.

Considerada a alteração promovida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sobrevieram incontáveis julgados deste Conselho em sentido contrário ao almejado pela Recorrente. Trago exemplos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)Ano-calendário: 2008 MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO A PARTIR DE 2007. LEGALIDADE.

A partir do ano-calendário 2007, 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". **[Acórdão nº 9101-006.602, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais]**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)Ano-calendário: 2007 MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO A PARTIR DE 2007. EXIGÊNCIA DEPOIS DO ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. LEGALIDADE.

A partir do ano-calendário 2007, 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. **[Acórdão nº 9101-006.543, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais]**

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2011

[...]

IRPJ E CSLL. MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO ENCERRADO. POSSIBILIDADE.

A lei autoriza a imposição de multa isolada sobre a falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais após encerrado o ano-calendário, não se confundindo esta penalidade com a multa de ofício sobre o imposto devido apurado no encerramento do período. 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 impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTADO DEVIDO. POSSIBILIDADE.

A multa exigida isoladamente sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais é de natureza diversa da multa proporcional incidente sobre a insuficiência de recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, no regime do lucro real anual. A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória no 351/2007 (posteriormente convertida na Lei no 11.488/2007) no art. 44 da Lei no 9.430/1996 deixa clara a possibilidade de aplicação de ambas as penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. No caso em análise, não se aplica a Súmula CARF no 105, pois a multa isolada foi exigida após as alterações promovidas pela referida Medida Provisória no 351/2007. **[Acórdão nº 9303-014.450, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais]**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)Ano-calendário: 2004 MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE, PARA FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

O disposto na Súmula nº 105 do CARF, que diz que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício, aplica-se somente aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, que foi alterada pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007. Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, em sua nova redação, de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativas mensais, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. **[Acórdão nº 9303-010.833, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais]**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)Ano-calendário: 2007 FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

No caso de falta de recolhimento de estimativa mensal, o art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, com alterações promovidas pela Lei nº 11.488 de 2007, prevê a imposição de multa de 50%, mesmo no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, sendo exigida isoladamente, de modo que pode ser exigida mesmo após o encerramento do exercício. Tal entendimento está expresso na súmula CARF nº 178.

[...]

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

A partir do ano-calendário 2007, 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. **[Acórdão nº 1001-002.943, da 1ª Turma Extraordinária/1ª Seção de Julgamento, relatoria do Conselheiro Sidnei de Sousa Pereira]**

Assim, descabida a alegação de indevida concomitância, bem como da aplicação do princípio penal da consunção.

Mantêm-se, com isso, as multas isoladas exigidas.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cassiano Romulo Soares