



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.722097/2024-44
ACÓRDÃO	1401-007.690 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HONDA AUTOMOVEIS DO BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2019

LUCRO REAL. CRÉDITOS DECORRENTES DE DECISÃO JUDICIAL. INDÉBITO TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS. RECONHECIMENTO DA RECEITA.

Os valores relativos ao principal do indébito tributário de créditos relativos à exclusão do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, decorrentes de decisões judiciais transitadas em julgado, devem ser tributados pelo IRPJ.

Na hipótese de compensação de indébito decorrente de decisões judiciais transitadas em julgado nas quais, em nenhuma fase do processo, foram definidos os valores a serem restituídos, é na entrega da primeira Declaração de Compensação, na qual se declara sob condição resolutória o valor integral a ser compensado, o último momento em que os valores do principal do indébito devem ser oferecidos à tributação.

Caso haja a escrituração contábil de tais valores em momento anterior à entrega da primeira Declaração de Compensação, é no momento dessa escrituração que tais valores devem ser oferecidos à tributação.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ANTECIPAÇÕES MENSIS – CONCOMITÂNCIA COM MULTA PELO LANÇAMENTO DE OFÍCIO

Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá: I - a multa de ofício de 50% sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente; e, concomitantemente, II - o IRPJ ou a CSLL devidos com base no lucro real ou

no resultado ajustado apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do tributo. A Súmula nº 105 do Carf somente é aplicável aos lançamentos efetuados sob a vigência da redação original do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, antes das alterações feitas pela Lei nº 11.488, de 2007.

DECLARAÇÃO DE NULIDADE – HIPÓTESES ADMITIDAS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

No processo administrativo fiscal da União somente é cabível declaração de nulidade nas hipóteses estritamente previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas nesse artigo não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

MULTA REGULAMENTAR. APRESENTAÇÃO DA ECF COM INCORREÇÕES. INOCORRÊNCIA.

Não há como tipificar a postura adotada pela Recorrente, que apurou o seu lucro com base na interpretação da legislação que entende válida e aplicável ao caso, como omissão ou incorreção que enseje na aplicação das penalidades por descumprimento das obrigações acessórias previstas nas condutas descritas no art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598/1977. A interpretação adotada pela Recorrente é consistente com o que defende, sendo impossível exigir-lhe conduta diversa, sob pena de reconhecer a procedência do lançamento fiscal o qual, no mérito, é matéria controvertida.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas para, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para cancelar a multa regulamentar por inexatidão na escrituração fiscal. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso em relação à multa isolada incidente sobre as estimativas pagas a menor. Vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Andressa Paula Senna Lisias e Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin que davam provimento ao recurso neste ponto.

Assinado Digitalmente

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Goncalves – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lisias, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão de primeira instância que negou provimento à impugnação apresentada contra lançamento de (a) IRPJ e CSLL, com os acréscimos legais de multa de ofício e juros de mora, (b) multa isolada por falta de recolhimento de antecipações mensais dos tributos (c) e multa regulamentar por apresentação de escrituração fiscal com incorreções.

1 I - DA FISCALIZAÇÃO, DA IMPUGNAÇÃO E DA DECISÃO RECORRIDA

De acordo com a fiscalização, a fiscalizada teria deixado de oferecer à tributação a receita decorrente do principal do crédito originado de decisão judicial transitada em julgado, relativa à exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da Cofins, no ano de 2019. O valor da receita contabilizada no período, de R\$ 688.147.089,08, foi totalmente excluído do Lucro Líquido, para apuração das bases de cálculo dos tributos e, no mesmo período, somente foi adicionado o montante de R\$ 67.526.988,59, referente a declarações de compensação do valor do indébito de PIS e Cofins reconhecido judicialmente apresentadas em 2019.

A tabela a seguir ilustra a composição do valor da infração considerada pela fiscalização.

()	Exclusão do Lucro Líquido	688.147.089,08	Receita Contabilizada
(-)	Adição realizada	-67.526.988,59	Dcomp
(=)	Exclusão Líquida	620.620.100,49	Infração

Em decorrência dessa infração, também foram lançadas, pela fiscalização:

(a) multas isoladas, por falta de recolhimento, em novembro e dezembro de 2019, de antecipações mensais de IRPJ e CSLL, calculadas por estimativa com base em balanços ou balancetes de redução ou suspensão; e

(b) multa regulamentar, por apresentação do e-LALUR com informações inexatas, incorretas ou omitidas, sobre o valor considerado como indevidamente excluído e o valor considerado como indevidamente adicionado.

A fiscalização verificou que a fiscalizada realizou o procedimento de oferecer à tributação a receita decorrente da decisão judicial à medida que fossem apresentadas Declarações de Compensação do valor do indébito judicialmente reconhecido, com tributos por ela devidos. Contudo, a fiscalização considerou que tal procedimento não teria base legal, violando o regime de competência, aplicável ao IRPJ e à CSLL, entendendo que a totalidade da receita contabilizada deveria ter sido oferecida à tributação em 2019.

Importante referir que, no caso, a fiscalizada foi intimada a se manifestar, no prazo de 5 dias, sobre o interesse na compensação de ofício, no lançamento, de saldos de prejuízos fiscais acumulados e bases negativas de CSLL acumuladas. Tendo sido negado pedido de prorrogação de prazo para manifestação e por falta de manifestação, tais saldos não foram utilizados no lançamento.

Cientificada, a autuada apresentou impugnação aos autos de infração, requerendo, preliminarmente, o reconhecimento da nulidade do lançamento e, no mérito, sua improcedência. Subsidiariamente, pede a relevação da multa de ofício o cancelamento da multa isolada e a inaplicabilidade da multa regulamentar.

Entretanto, conforme acima referido, na decisão de primeira instância, foi negado provimento à impugnação, para manutenção da integralidade dos autos de infração.

2 II - DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Irresignada, a autuada interpôs o presente recurso voluntário, requerendo, preliminarmente, a nulidade dos autos de infração e, no mérito, seu cancelamento integral. Subsidiariamente, pede, ainda, o cancelamento das penalidades.

3 II.1 DAS PRELIMINARES

Preliminarmente, pede o reconhecimento da nulidade dos autos de infração, por existência de equívocos na apuração fiscal. Alega que o lançamento seria nulo, por falta de liquidez e certeza do crédito tributário lançado, nos termos do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e do art. 142 da Lei nº 5.172, de 1966, (Código Tributário Nacional – CTN), por três motivos: (a) desconsideração do oferecimento da receita em anos posteriores, (b) falta de aproveitamento de prejuízos fiscais acumulados e bases de cálculo negativas da CSLL, e (c) equívocos no cálculo da multa isolada.

Quanto ao tema, insurge-se, também, contra o entendimento da decisão recorrida, de que a nulidade aplicar-se-ia exclusivamente aos casos previstos no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972. Argumenta que a ausência de liquidez e certeza do montante tributável eivaria o lançamento de nulidade, nos termos do art. 142 do CTN.

4 II.1.A OFERECIMENTO À TRIBUTAÇÃO EM ANOS POSTERIORES

Alega que a fiscalização teria desconsiderado, no lançamento, o fato de que mais de R\$ 620 milhões teriam sido oferecidos à tributação, nos anos-calendário de 2020 e 2021, por sua adição ao resultado contábil, para apuração da base de cálculo dos tributos em tela. Argumenta que isso implicaria a necessidade de observação da norma de postergação, trazida no Decreto-lei nº 1.598, de 1977, que não foi aplicada pela fiscalização. Assim, conclui que o lançamento resultaria em dupla penalização e enriquecimento ilícito da União, sendo, portanto, nulo.

A fiscalizada afirma ter adotado o procedimento conservador de oferecer à tributação os valores à medida que as compensações eram realizadas, mediante a transmissão das DCOMP. Alega, entretanto, que – em seu entendimento – o correto seria oferecer os valores à tributação somente quando da ulterior homologação da compensação. Dessa forma, tendo entregado suas DCOMP em 2020 e 2021, adicionou os respectivos valores ao resultado contábil, para apuração das bases de cálculo dos tributos ora em litígio.

Alega que, apesar de ter apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL nos anos de 2019 a 2021, entende que o lançamento teria (a) revertido o prejuízo de 2019, para lucro e (b) reduzido o saldo de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas dos anos-calendário de 2020 e 2021. Aduz que o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa de CSLL funcionam como moedas para quitação de tributos federais, no caso de transação e autorregularização.

5 II.1.B COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES NEGATIVAS DE CSLL

Alega que a fiscalização teria indeferido a dilação de prazo requerida para verificação dos saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL e, com isso, deixado de compensar de ofício esses saldos, o que teria resultado na majoração do lançamento em mais de R\$ 110 milhões.

Insurge-se contra o fundamento da fiscalização para indeferimento do pedido de dilação de prazo, de que a simplicidade da pergunta não demandaria o tempo requerido. Entende que esse indeferimento teria cerceado seu direito de defesa. Argumenta que, com a dilação do prazo, teria podido avaliar se os saldos seriam suficientes para a realização da compensação de ofício, sem impactar o aproveitamento em anos subsequentes.

6 II.1.C CÁLCULO DA MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS MENSAIS

Alega que teriam sido utilizados dois critérios diferentes para apuração do valor das multas isoladas de IRPJ e CSLL. Entende que a multa isolada da CSLL teria sido apurada

considerando a compensação de bases de cálculo negativas de períodos anteriores (até o limite de 30%) e que, para a multa isolada do IRPJ, não teria havido essa consideração. Argumenta que isso teria majorado a multa isolada o IRPJ em mais de R\$ 20 milhões.

Afirma que a decisão de primeira instância não teria compreendido a diferença alegada e que a teria confundido com a dedução de recolhimentos de CSLL paga em período anterior. Contudo, demonstra que, de fato, a base de cálculo da CSLL apurada para fins de aplicação da multa isolada foi reduzida em 30%, conforme memória de cálculo abaixo:

	Novembro		Dezembro	
	RV	TVF	RV	TVF
BC antes da () Compensação	315.695.989,12	315.695.989,12	502.488.456,95	502.488.456,95
(-) Compensação de 30%	-94.708.796,74		150.746.537,09	
BC após a (=) Compensação	220.987.192,38		351.741.919,87	
(*) Alíquota de CSLL	9%		9%	
(=) CSLL devida	19.888.847,31	19.888.847,31	31.656.772,79	31.656.772,79

A tabela acima revela que, no Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização partiu da Base de cálculo antes das compensações e, logo em seguida, apresentou a CSLL devida no período. Contudo, no recurso voluntário, a autuada apresenta, passo a passo, o procedimento de compensação de 30% e aplicação da alíquota de 9%, chegando ao mesmo valor constante do termo de verificação fiscal.

7 II.2 DO MÉRITO

No mérito, insurge-se contra a tributação da receita no ano de 2019, por entender que – naquele período – ainda não havia liquidez e certeza do valor a ser tributado. Subsidiariamente, insurge-se, em específico, contra (a) o lançamento da multa de ofício, (b) a multa isolada e (c) a multa regulamentar.

8 II.2.A LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO

Alega que não haveria como se exigir IRPJ e CSLL no momento da mera escrituração contábil do direito creditório apurado pelo próprio contribuinte. Argumenta que o registro contábil representaria uma mera expectativa de ganho, não constituindo hipótese de incidência do imposto, nos termos do REsp. 320.455/RJ.

Defende o entendimento de que a liquidez e certeza do valor somente se daria com a homologação da declaração de compensação, inexistindo disponibilidade econômica ou jurídica antes desse momento. Argumenta que a ação judicial que reconheceu o seu direito à exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da Cofins não especificou valores para o direito creditório.

DOCUMENTO VALIDADO

Afirma que teria realizado procedimento conservador, oferecendo os valores à tributação quando da apresentação das DCOMP e que parte do valor compensado foi não homologada estando em discussão até a data da interposição do presente recurso.

Reafirmando a incerteza quanto ao valor da receita decorrente da decisão judicial, alega que o próprio STF somente em 2021 julgou o Tema de Repercussão Geral nº 69, definindo o critério de cálculo para dedução do ICMS das bases de cálculo do PIS e da Cofins.

Rechaça o critério utilizado pela fiscalização, defendendo o entendimento de que não teria ocorrido o fato gerador do IRPJ e da CSLL, por não ter havido disponibilidade econômica ou jurídica da renda. Argumenta que a disponibilidade jurídica imporia que o potencial rendimento pudesse ser disponibilizado economicamente ao contribuinte, podendo ser dimensionado economicamente. Entende que, somente então, haveria liquidez (existência sem pendência de condição) e certeza (possibilidade de cálculo de um valor aceito pelas partes) da renda a ser tributada. Nesse sentido, cita doutrina e jurisprudência.

Alega que o mandado de segurança declarou seu direito à compensação tributária, porém, a certeza e liquidez do direito creditório dependeria das autoridades fiscais.

Adicionalmente, alega que, nos termos do art. 74, § 3º da Lei nº 9.430, de 1996, é vedada a compensação de crédito cuja confirmação de liquidez e certeza esteja sob procedimento fiscal. Argumenta que a tributação da renda antes da homologação da respectiva DCOMP geraria insegurança jurídica, pois, no caso de não homologação, surgiria um novo indébito tributário, relativo ao IRPJ e à CSLL, que poderia estar alcançado pelo prazo fatal para realização do pedido de repetição de indébito, previsto no art. 168 do CTN.

Também alega que, caso seja adotado o critério da fiscalização, haveria a necessidade de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre um valor ainda não recebido e, até mesmo, passível de discussão. Refere que, no caso concreto, houve indeferimento parcial do crédito mesmo antes da lavratura dos autos de infração em comento, pois, das 43 DCOMP apresentadas, uma teve homologação parcial e três foram não homologadas, com a consequente homologação de R\$ 628.004.634,36 e o indeferimento de R\$ 60.142.454,72, em discussão administrativa até a data da interposição do presente recurso.

9 II.2.B MULTA DE OFÍCIO

Alega, a autuada, a impossibilidade de exigência da multa, em face do disposto no art. 112 do CTN, segundo o qual, no caso de dúvida, deve-se decidir em favor do sujeito passivo, no tocante a penalidades. Argumenta que, no caso, a própria Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, através de seus atos normativos, teria demonstrado dúvida quanto ao momento de reconhecimento da receita decorrente de decisão judicial. Aduz que a Solução de Consulta Cosit nº 308, de 2023, teria introduzido nova orientação sobre a matéria, alterando o disposto em atos anteriores.

Afirma que a Solução de Consulta Cosit nº 308, de 2023, somente foi editada quatro anos após a ocorrência dos fatos objeto do presente processo. Aponta que, em 2019, havia o Ato Declaratório Interpretativo SRFB nº 25/2003, a SD Cosit nº 19/2003, a SC nº 232/2008 (SRRF 10º RF), a SC nº 239/2009 (SRRF 8º RF), a SC nº 369/2009 (SRRF 8º RF), a SC nº 106/2010 (SRRF 6º RF) e a SC Cosit nº 651/2017. Alega que esses atos apontavam três momentos distintos para a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL, relativos a indébito tributário oriundo de ação judicial: (a) o trânsito em julgado da sentença, no caso de sentença líquida, (b) o trânsito em julgado dos embargos à execução, definindo o valor da condenação e (c) a data da expedição do precatório, na ausência de embargos à execução. Adaptando o racional dos atos à situação dos autos, a autuada conclui, novamente, que o fato gerador do IRPJ e da CSLL somente ocorreria na homologação da compensação.

Com isso, entende que, à época dos fatos objeto de discussão, havia, inclusive por parte da própria fazenda pública, dúvida fundada sobre o momento da ocorrência do fato gerador. Consequentemente, por aplicação do disposto no art. 112 do CTN, conclui que a multa de ofício seria indevida.

10 II.2.C MULTA ISOLADA

Com relação à multa isolada, por falta de recolhimento de antecipações mensais de IRPJ e CSLL, alega que (a) não poderia ser exigida após o encerramento do ano-base e, (b) tampouco, cumulada com a multa de ofício.

Com relação à primeira alegação, de que a multa isolada não poderia ser exigida após o encerramento do ano-base, argumenta que em 31/12 é ocorrido o fato gerador do tributo e cessa a necessidade de qualquer antecipação, pois o valor devido é conhecido.

Com relação à segunda alegação, de que haveria impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício, argumenta que – ao caso – seria aplicável o princípio da consunção.

11 II.2.D MULTA REGULAMENTAR

Também alega inaplicabilidade da cominação da multa por inexatidão na escrituração fiscal. Argumenta que teria mantido sua escrituração fiscal exatamente de acordo com o seu entendimento acerca da aplicação da legislação aos fatos ocorridos e que a incorreção identificada pela fiscalização seria, tão somente, uma decorrência lógica da divergência no entendimento da legislação, não um erro proposital, situação que, de acordo com a autuada, seria aquela à qual a penalidade se destina.

Entende que a referida multa foi introduzida com o objetivo de garantir a transparência das informações prestadas, para reduzir a ocorrência de erros ou inconsistências,

desincentivando a prática de incorreções voluntárias nos livros fiscais. Aduz que esse não foi o caso dos autos, em que houve o exato registro dos fatos ocorridos, nos termos que a autuada entendia aplicável a legislação.

Adicionalmente, alega que essa multa resultaria em tripla incidência de penalidade sobre a mesma materialidade, resultando em afronta aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e não-confisco. Requer, assim, a aplicação do princípio da consunção e, consequentemente, a relevação da multa.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

12 I - DAS PRELIMINARES

A recorrente, preliminarmente, pede o reconhecimento da nulidade dos autos de infração, por existência de equívocos na apuração fiscal. Alega que o lançamento seria nulo, por falta de liquidez e certeza do crédito tributário lançado, nos termos do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e do art. 142 da Lei nº 5.172, de 1966, (Código Tributário Nacional – CTN).

De pronto, cabe colocar que entendo essa questão de forma diversa, que a nulidade somente deve ser reconhecida nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, quando houver ato realizado por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa. Isso não significa que, no mérito, não se possa discutir o valor lançado ou o momento da ocorrência do fato gerador. Contudo, eventuais equívocos quanto à apuração do *quantum debeatur* ou ao momento da ocorrência do fato gerador não ensejam a nulidade do lançamento.

A seguir, contudo, serão analisadas – em específico – também as situações que a recorrente alega ensejar a nulidade do lançamento.

13 I.1 OFERECIMENTO À TRIBUTAÇÃO EM ANOS POSTERIORES

Alega que a fiscalização teria desconsiderado, no lançamento, o fato de que mais de R\$ 620 milhões teriam sido oferecidos à tributação, nos anos-calendário de 2020 e 2021, por sua adição ao resultado contábil, para apuração da base de cálculo dos tributos em tela. Argumenta que isso implicaria a necessidade de observação da norma de postergação, trazida no Decreto-lei nº 1.598, de 1977, que não foi aplicada pela fiscalização.

Entendo sem razão a recorrente.

Em que pese a recorrente ter oferecido à tributação esses valores nos anos-calendário de 2020 e 2021, mediante sua adição ao resultado contábil, o fato é que, ainda assim, a recorrente apurou prejuízo fiscal e base negativa de CSLL nesses anos-calendário. Desse modo, não houve recolhimento de qualquer valor a título desses tributos no período.

A ocorrência de postergação demanda (a) o recolhimento a menor do tributo em um determinado período e (b) o recolhimento a maior em período posterior. No caso, com a glosa da exclusão em 2019 restou devido tributo nesse período e não se verificou qualquer recolhimento a maior em períodos subsequentes. Portanto, nos termos dos §§ 5º a 7º do art. 6 do Decreto Lei nº 1.598, de 1977, não se verifica, no caso, postergação, mas sim a falta de recolhimento de tributo.

Assim, conclui-se que a mera adição de um valor ao prejuízo contábil não atrai a norma de postergação.

Também afasto a alegação de que o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa de CSLL funcionariam como moedas para quitação de tributos federais, especificamente nos casos de transação e autorregularização. Entendo que essas possibilidades sejam apenas benefícios concedidos ao contribuinte com o objetivo de redução da litigiosidade e que não se confundem com o recolhimento de tributo devido.

Nesses termos, afasto a alegação de nulidade.

14 I.2 COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES NEGATIVAS DE CSLL

Alega, a recorrente, que a fiscalização teria indeferido a dilação de prazo requerida para verificação dos saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL e, com isso, deixado de compensar de ofício esses saldos, o que teria resultado na majoração do lançamento em mais de R\$ 110 milhões. Argumenta que isso fere o direito ao contraditório e à ampla defesa por tê-la impedido de avaliar se os saldos seriam suficientes para a realização da compensação de ofício, sem impactar o aproveitamento em anos subsequentes.

Inicialmente, cabe observar que a fiscalização seguiu a norma. Com efeito, o § 1º do art. 19 da Lei nº 3.470, 1958, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, determina que, nas situações em que as informações e documentos solicitados digam respeito a fatos que devam estar registrados na escrituração, o prazo será de cinco dias. Saliente-se que esse é o caso dos autos, pois os valores de prejuízos fiscais acumulados e bases negativas de CSLL acumuladas constam da ECF – Escrituração Contábil Fiscal / e-LALUR.

Adicionalmente, é necessário considerar que não há qualquer garantia de direito ao contraditório e à ampla defesa na fase inquisitória do processo, pois esse direito somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento, nos termos do disposto na Súmula CARF nº 162, de observação mandatária pelo conselheiro.

Quanto ao fato em específico, concordo com a fiscalização, de que a análise seria simples e sumária, mormente considerando que tanto em 2020 quanto em 2021 foram apurados prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, dispensando-se, por consequência, a necessidade ou mesmo a possibilidade de compensação nesses períodos.

Nesses termos, afasto a alegação de nulidade.

15 I.3 CÁLCULO DA MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS MENSAIS

A recorrente alega que teriam sido utilizados dois critérios diferentes para apuração do valor das multas isoladas de IRPJ e CSLL: (a) que a multa isolada da CSLL teria sido apurada considerando a compensação de bases de cálculo negativas de períodos anteriores (até o limite de 30%) e (b) que, para a multa isolada do IRPJ, não teria havido essa consideração. Argumenta que isso teria majorado a multa isolada do IRPJ em mais de R\$ 20 milhões.

Quanto à alegação de utilização da compensação de bases de cálculo negativas de CSLL, na apuração da multa isolada, entendo que assiste razão à contribuinte. De fato, a fiscalização partiu da Base de cálculo antes das compensações e, logo em seguida, apresentou a CSLL devida no período. Contudo, no recurso voluntário, a autuada apresenta, passo a passo, o procedimento de compensação de 30% e aplicação da alíquota de 9%, chegando ao mesmo valor constante do termo de verificação fiscal, conforme tabela a seguir:

	Novembro		Dezembro	
	RV	TVF	RV	TVF
BC antes da () Compensação	315.695.989,12	315.695.989,12	502.488.456,95	502.488.456,95
(-) Compensação de 30%	-94.708.796,74		-	
BC após a				
(=) Compensação	220.987.192,38		150.746.537,09	
(*) Alíquota de CSLL	9%		351.741.919,87	
(=) CSLL devida	19.888.847,31	19.888.847,31	9%	
			31.656.772,79	31.656.772,79

Contudo, não assiste razão à recorrente quanto à conclusão de que esse procedimento teria majorado a multa isolada do IRPJ em mais de R\$ 20 milhões. Ao contrário, ela reduziu a multa da CSLL.

Conforme esclarecido no item anterior, a recorrente, devidamente intimada, não se manifestou quanto ao interesse na compensação de ofício de seus prejuízos fiscais acumulados e bases negativas de CSLL acumuladas. Assim, concluo estar coerente o cálculo da multa isolada do IRPJ, ao passo que o cálculo da multa isolada da CSLL é que está reduzida, pelo desconto de 30% de sua base de cálculo.

Nesse caso, aplica-se o princípio “pas de nullité sans grief”, ou seja, não há que se falar em nulidade sem prejuízo para a parte.

Nesses termos, afasto a alegação de nulidade.

DOCUMENTO VALIDADO

16 II - DO MÉRITO

No mérito, a alegação central da recorrente é a de que, em 2019, ainda não havia liquidez e certeza do valor a ser tributado. Subsidiariamente, insurge-se, em específico, contra (a) o lançamento da multa de ofício, (b) a multa isolada e (c) a multa regulamentar. A seguir, são analisados, em separado, esses pontos.

17 II.1 LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO

Alega, a recorrente, que não haveria como se exigir IRPJ e CSLL no momento da mera escrituração contábil do direito creditório apurado pelo próprio contribuinte. Argumenta que o registro contábil representaria uma mera expectativa de ganho, não constituindo hipótese de incidência do imposto, nos termos do REsp 320.455/RJ.

Sobre o tema, registre-se, de início, que o citado REsp trata da tributação de variações cambiais pelo IRPJ, situação diversa da que se discute no presente processo, razão pela qual não vincula o conselheiro.

Porém, o mais importante é que entendo inadmissível que uma receita devidamente reconhecida seja reputada como mera escrituração contábil, ou expectativa de ganho. Ao contrário, uma receita devidamente reconhecida integra o lucro líquido contábil, podendo:

(a) integrar a base de cálculo dos lucros e dividendos distribuídos no período, ensejando disponibilidade econômica da renda; ou

(b) ser capitalizada, mantida em lucros acumulados ou em reservas de lucro, valorizando os títulos patrimoniais dos proprietários, sócios ou acionistas, e, assim, ensejando disponibilidade jurídica da renda.

Consequentemente, lucro contábil, bom para integrar a base de cálculo dos lucros e dividendos a distribuir, também deve ser considerado bom para integrar a base de cálculo dos tributos incidentes sobre a renda, ou o lucro, salvo disposição expressa em sentido contrário, o que não é o caso presente.

Feitas essas considerações, passo à apreciação das alegações da recorrente em específico quanto a essa matéria.

A recorrente defende o entendimento de que a liquidez e certeza do valor somente se daria com a homologação da declaração de compensação, inexistindo disponibilidade econômica ou jurídica antes desse momento.

Discordo desse entendimento.

Tanto o IRPJ quanto a CSLL são tributos ordinariamente lançados por homologação, nos termos do art. 150 do CTN, somente lançados de ofício no caso de revisão pela autoridade fiscal em face de erro ou fraude, conforme disposto no art. 149 do CTN. Portanto, cabe ao

contribuinte calcular o tributo devido e realizar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Assim, conclui-se que a verificação de liquidez e a certeza compete ao contribuinte, ao escriturar, conforme as leis fiscais e societárias, seu lucro líquido, que é o ponto de partida para a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Dessa forma, resta incoerente defender que se deva aguardar manifestação da autoridade administrativa, para conferir certeza e liquidez a um valor que deve ser recolhido sem prévio exame da autoridade administrativa.

Aliás, se fosse considerada aplicável a alegação da recorrente, como a não homologação de declaração de compensação é passível de apresentação de manifestação de inconformidade, a ser julgada nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972, somente ao final do processo administrativo fiscal, de discussão da compensação, é que se poderia considerar líquida e certa a receita decorrente do indébito. Ora, esse critério é inadmissível e nem mesmo a recorrente o aventa expressamente em seu recurso.

Portanto, afasta-se a alegação de que a liquidez e a certeza acerca da receita tributável dependam de manifestação de aquiescência, por parte da autoridade fiscal.

A recorrente também afirma a incerteza quanto ao valor da receita decorrente da decisão judicial, alegando que o próprio STF somente em 2021 julgou o Tema de Repercussão Geral nº 69, definindo o critério de cálculo para dedução do ICMS das bases de cálculo do PIS e da Cofins. Contudo, a mesma contribuinte não aguardou o julgamento do referido tema para habilitar o crédito que entendia devido e declarar as correspondentes compensações. Assim, afasto essa alegação.

Adicionalmente, não se sustenta a alegação de que, nos termos do art. 74, § 3º da Lei nº 9.430, de 1996, seria vedada a compensação de crédito cuja confirmação de liquidez e certeza estivesse sob procedimento fiscal. Com efeito, no momento da escrituração da receita, da habilitação do crédito e da apresentação da primeira PER-Dcomp, em que a totalidade do direito creditório foi registrada, não existia procedimento fiscal em curso relativo à matéria e ao contribuinte.

Não se sustenta o argumento de que a tributação da renda antes da homologação da respectiva DCOMP geraria insegurança jurídica, sob o argumento de que, no caso de não homologação, surgiria um novo indébito tributário, relativo ao IRPJ e à CSLL. Entendo que, em caso de ulterior não homologação da compensação por não reconhecimento do direito creditório decorrente da ação judicial, o procedimento seja a contabilização de uma despesa dedutível e não o reconhecimento de um indébito.

Por fim, não procede a alegação de que, caso seja adotado o critério da fiscalização, haveria a necessidade de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre um valor ainda não recebido e, até mesmo, passível de discussão. Esse é o fulcro do regime de competência, aplicável a todas as pessoas jurídicas, em que a receita é reconhecida e tributada mesmo antes do recebimento de seu valor em moeda.

Por esses motivos, é de se negar provimento à alegação de que, no momento da contabilização da receita, não teria ocorrido o fato gerador dos tributos em discussão, por falta de liquidez e certeza da renda, o que somente se daria no momento da homologação das compensações declaradas.

18 II.2 MULTA DE OFÍCIO

Falece razão à recorrente quanto à alegação de impossibilidade de exigência da multa, em face do disposto no art. 112 do CTN, segundo o qual, no caso de dúvida, deve-se decidir em favor do sujeito passivo, no tocante a penalidades.

Discordo do entendimento de que a própria Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, através de seus atos normativos, teria demonstrado dúvida quanto ao momento de reconhecimento da receita decorrente de decisão judicial.

Primeiramente, é necessário esclarecer que o fato de a Solução de Consulta Cosit nº 308, de 2023, utilizada com fundamento para o lançamento pela fiscalização e adotada pela decisão recorrida como razões de decidir, ser posterior à ocorrência dos eventos objeto do presente processo, ocorridos em 2019, é irrelevante. As soluções de consulta por serem atos normativos interpretativos, possuem natureza declaratória, retroagindo, sua eficácia, ao momento em que a norma por eles interpretada começou a produzir efeitos.

Além disso, diferentemente do que alega a recorrente, entendo não existir divergência de critérios entre os atos mencionados, mas sim uma complementaridade. Esses atos diferem-se, uns dos outros, por terem examinado e respondido aspectos diferentes de um mesmo tema mais abrangente, pois, cada solução de consulta está adstrita a responder apenas as questões que lhes são submetidas. Entretanto, em todos os atos, o critério subjacente de tributação é o regime de competência.

A complementaridade entre as Soluções de Consulta Cosit nº 183, de 2021 e nº 308, de 2023, é ainda mais evidente, pois esta última enuncia expressamente que não pretende modificar o entendimento veiculado pela primeira. Tanto é assim que a segunda consulta reproduz em sua fundamentação o conteúdo da primeira. A única ressalva diz respeito à tributação pelo IRPJ e pela CSLL dos valores recebidos a título de juros de mora em decorrência de decisão judicial.

Com isso, afasta-se o entendimento de que, à época dos fatos objeto de discussão, havia, por parte da própria fazenda pública, dúvida sobre o momento da ocorrência do fato gerador.

Por fim, para relevação da multa, em virtude da aplicação do disposto no art. 112 do CTN, entendo que a dúvida deve ser do julgador, o que não visualizo no caso em apreço.

Por esses motivos, mantenho a multa de ofício lançada.

19 II.3 MULTA ISOLADA

Com relação à multa isolada, por falta de recolhimento de antecipações mensais de IRPJ e CSLL, a recorrente alega que (a) não poderia ser exigida após o encerramento do ano-base e, (b) tampouco, cumulada com a multa de ofício.

Com relação à alegação de que a multa isolada não poderia ser exigida após o encerramento do ano-base, discordo. O dever de antecipar o tributo tem por objetivo a garantia do fluxo financeiro orçamentário ao longo do ano, como bem jurídico protegido. Assim, em que pese não ser mais exigida a antecipação mensal não recolhida tempestivamente, após o final do ano-calendário, a multa é devida.

A multa é necessária justamente para diferenciar duas pessoas jurídicas que, tendo o mesmo resultado tenham recolhido o mesmo valor total de tributo ao final do ano, porém, uma delas tenha realizado os adiantamentos mensais devidos e a outra tenha deixado para recolher o saldo somente ao final do período. Repara-se que a Súmula CARF nº 82 veda a exigência do valor das estimativas após o final do ano, mas não veda a exigência da multa isolada.

Com relação à segunda alegação, de que haveria impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício, pelo princípio da consunção, cabe lembrar que esse é um assunto há muito discutido no CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Entendo que, para anos-calendário a partir de 2007, não haja qualquer impedimento para essa cumulação. Como razões de decidir, utilizo os fundamentos esposados no voto vencedor do acórdão 9303-011.689, de minha lavra, na Sessão de 16 de agosto de 2021, época em que compunha o colegiado da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cuja ementa se encontra reproduzida a seguir:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008 CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. ANOS CALENDÁRIO A PARTIR DE 2007. POSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA CARF Nº 105 E DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

A partir do ano-calendário de 2007, é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício. Em função da alteração normativa ocorrida, resta inaplicável ao fato a Súmula CARF nº 105.

A multa isolada por falta de recolhimento da antecipação mensal por estimativa tem, como bem jurídico protegido, a tempestividade do recolhimento mensal, para fazer frente à execução do orçamento público. Já, a multa de ofício, ao final do período de apuração, tem como bem protegido o recolhimento do crédito tributário devido. Assim, não há que se falar em dupla penalização ou aplicação subsidiária do princípio da consunção.

A multa isolada por falta de recolhimento da antecipação mensal por estimativa tem, como bem jurídico protegido, a tempestividade do recolhimento mensal, para fazer frente à

execução do orçamento público. Já, a multa de ofício, ao final do período de apuração, tem como bem protegido o recolhimento do crédito tributário devido.

Repara-se que, havendo dois bens jurídicos diferentes, protegidos por essas multas, não há que se falar em dupla penalização ou aplicação subsidiária do princípio da consunção. A redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, até poderia dar ensejo à interpretação de impossibilidade de cumulação dessas multas, contudo, com a alteração normativa, aplicável a partir do ano-calendário de 2007, essa questão ficou superada.

Portanto, não se identifica qualquer óbice à convivência das duas multas. Nesse sentido, cito os acórdãos 9303-010.932, 9303-010.833 e 9101-003.903.

Dessa forma, mantenho a multa isolada lançada.

20 II. 4 MULTA REGULAMENTAR

Entendo que assiste razão à recorrente, quanto à alegação de inaplicabilidade da cominação da multa por inexatidão na escrituração fiscal, sob o argumento de que teria mantido sua escrituração fiscal exatamente de acordo com o seu entendimento acerca da aplicação da legislação aos fatos ocorridos e não um erro proposital, situação que, de acordo com a recorrente, seria aquela à qual a penalidade se destinaria.

De acordo com o artigo 8º-A, caput e inciso II, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, o sujeito passivo que apresentar o livro de apuração do lucro real, entregue em meio digital, com inexatidões, incorreções ou omissões, fica sujeito a multa de 3%, não inferior a R\$ 100,00, do valor omitido, inexato ou incorreto. Em que pese o texto legal não restringir a aplicação da multa aos casos em que a incorreção, omissão ou inexatidão decorre de preenchimento voluntário pelo contribuinte, nem tampouco tenha expressamente excluído a hipótese de o erro ser caracterizado como decorrência de divergência do entendimento, entre o contribuinte e a fiscalização, acerca da legislação aplicável, penso que a interpretação sistemática leva exatamente a essa conclusão.

Esse foi o entendimento da turma 1401, por maioria, na sessão de 11 de junho de 2024, consubstanciado no acórdão 1401-007.001, cujo voto vencedor foi redigido pelo Conselheiro Daniel Ribeiro Silva. Nessa oportunidade, entendeu-se que a contribuinte teria agido exatamente conforme seu entendimento acerca da aplicação da legislação tributária ao caso, aplicação essa que era matéria controversa no processo. Portanto, concluiu que não se poderia exigir da contribuinte outro comportamento. Para fins de ilustração, encontra-se a seguir reproduzidos a ementa e um excerto do referido acórdão:

(a) Ementa

Assunto: Obrigações Acessórias

Ano-calendário: 2015

MULTA REGULAMENTAR. APRESENTAÇÃO DA ECF COM INCORREÇÕES. INOCORRÊNCIA.

Não há como tipificar a postura adotada pela Recorrente que apurou o seu lucro com base na interpretação da aplicação dos tratados internacionais que entende válida, como omissão ou incorreção que enseje na aplicação das penalidades por descumprimento das obrigações acessórias previstas nas condutas previstas nos incisos I e II do § 3º do art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598/1977, com redação dada pela Lei nº 12.973/2014. A interpretação adotada pela Recorrente é razoável e consistente com o que defende, sendo impossível exigir-lhe conduta diversa sob pena de reconhecer a procedência do lançamento fiscal, o qual no mérito trata-se de matéria controvertida tanto neste Conselho quanto no judiciário.

(b) Excerto

Ora, a tese Recursal relativa à aplicação dos tratados é tese absolutamente polêmica no âmbito deste CARF e, em grande maioria, decidida por voto de qualidade. Ressaltando-se, ainda, a série de precedentes judiciais favoráveis à tese defendida pela Recorrente.

Neste sentido, entendendo a Recorrente que a sua apuração estava correta e com base na devida aplicação dos tratados, como poderíamos entender que as diferenças relativas à apuração dos lucros se consistiriam em omissões ou incorreções na escrituração e importarem na aplicação da multa por descumprimento da obrigação acessória?

Se a Recorrente defende a correção do seu procedimento, tese conhecidamente polêmica neste conselho e, em muitos precedentes, favorável à contribuinte no judiciário, ainda mais nos importes exigidos no presente lançamento (que certamente desencadearão no judiciário caso mantidos), como exigir dele postura diversa da realizada? Se assim fizesse não estaria agindo de forma contraditória e reconhecendo como legítima a tese fiscal?

Necessário ressaltar ainda que, nenhum dado foi omitido pela Recorrente em sua ECF, o que ocorreu foi uma apuração do seu lucro com base no entendimento que a mesma tem a respeito da aplicação dos tratados para evitar dupla tributação. Não consigo conceber isso como erro, omissão ou incorreção a fim de justificar a aplicação da penalidade, simplesmente porque ela apurou o seu lucro da forma que entende devida.

Não é demais lembrar que nosso sistema tributário é altamente complexo. O contribuinte tem a obrigação de interpretar um complexo de normas tributárias, identificar os fatos geradores, apurar o tributo devido, declarar e recolher. E sem direito a errar? Trata-se de um sistema absolutamente perverso em alguns aspectos, mas em determinados casos por conta da expressa previsão legal nós como julgadores não temos alternativas a não se manter determinadas exigências, por mais injustas que sejam (mas são opções do legislador).

Entretanto, no presente caso trata-se de interpretação divergente da aplicação dos tratados (interpretação absolutamente justificável diante da série de precedentes existentes), não podendo encarar a apuração do lucro feita pelo

Recorrente como um erro ou incorreção na sua escrituração. E pior, não se poderia exigir conduta diversa de um contribuinte que, até o presente momento, questiona a interpretação e exigência do Fisco.

Apenas a título de esclarecimento, afasto a alegação de que essa multa resultaria em tripla incidência de penalidade sobre a mesma materialidade. Conforme já explicitado no item anterior, as multas protegem bens jurídicos diversos e, portanto, podem e devem coexistir. No caso, a multa regulamentar protege a integridade da escrituração, de acordo com os fatos ocorridos e a norma vigente. Portanto, uma divergência entre o esperado e o escriturado ensejaria sua aplicação.

Também afasto a alegação de afronta aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e não-confisco, porque isso equivaleria à análise de constitucionalidade de lei, o que é vedado ao conselheiro, nos termos da Súmula CARF nº 2.

21 III - CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas para, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar a multa regulamentar por inexatidão na escrituração fiscal.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luiz Eduardo de Oliveira Santos