



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.001309/2010-54
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-005.714 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de setembro de 2021
Recorrente BANCO ITAUCRED FINANCIAMENTOS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2007

COMPENSAÇÃO DO CRÉDITO PREVISTO NA MP nº 1.807/99.

É possível a compensação do crédito da CSLL prevista no art. 8º da MP nº 1.807/99 quando a interessada comprova que havia saldo suficiente no momento da lavratura do auto de infração.

SALDO NEGATIVO. APROVEITAMENTO NO AUTO DE INFRAÇÃO.

É incabível o aproveitamento no auto de infração de crédito correspondente ao saldo negativo originalmente apurado quando verificado que o mesmo foi utilizado em DCOMP regularmente homologada.

RECOLHIMENTOS NÃO ESPONTÂNEOS. APROVEITAMENTO NO AUTO DE INFRAÇÃO.

No contencioso administrativo, é incabível o aproveitamento de recolhimentos não espontâneos quando a fiscalização lavrou o auto de infração considerando a espontaneidade observada antes do início do procedimento fiscal. Quaisquer recolhimentos efetuados na sequência referentes ao mesmo fato gerador podem servir para reduzir ou até quitar o crédito tributário lançado na conformidade da eventual necessidade de retificação dos DARF recolhidos. Porém, essa é um sistemática afeta ao setor de arrecadação da Receita Federal e, não, do procedimento administrativo destinado a aferir a correção do lançamento.

ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA PROPORCIONAL.

Incabível a aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário. Isso porque o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

JUROS SOBRE MULTA. POSSIBILIDADE.

De conformidade com a Súmula CARF n.º 108, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para incluir o montante adicional de R\$ 430.361,96 no cômputo da dedução do crédito do art. 8º da MP n.º 1.807/99, vencidos os Conselheiros Marcelo Cuba Netto e Paulo Henrique Silva Figueiredo, que negavam provimento ao recurso quanto a tal matéria; e, por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para afastar a imposição da multa isolada pelo não recolhimento da estimativa, vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca, Andréia Lucia Machado Mourão, Marcelo Cuba Netto e Paulo Henrique Silva Figueiredo, que davam provimento ao recurso, quanto a tal matéria, apenas quanto às estimativas relativas aos períodos ocorridos até a publicação da Lei 11.488, de 2007, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Marozzi Gregorio, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Andreia Lucia Machado Mourao, Flavio Machado Vilhena Dias, Cleucio Santos Nunes, Marcelo Cuba Netto, Fabiana Okchstein Kelbert e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por BANCO ITAUCRED FINANCIAMENTOS S.A. contra acórdão que julgou procedente em parte a impugnação apresentada diante de auto de infração lavrado no âmbito da Deinf/SP.

Em seu relatório, a decisão recorrida assim descreveu o caso:

I – Do Auto de Infração

Por meio do Auto de Infração, às folhas 439 a 467, é exigida da Interessada acima qualificada, a quantia de R\$ 1.434.539,79, a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL, acrescida de multa de ofício (75%) e de juros de mora, além da exigência de Multa Exigida Isoladamente, no importe de R\$ 602.665,24, relativamente a fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2007. Em relação ao ano-calendário 2006, foi reduzida a Base de Cálculo de CSLL no importe de R\$ 10.397.251,69.

No “Termo de Verificação Fiscal”, às f. 449 a 466, a Fiscalização revela que a Interessada, para fins de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, dos anos-calendário 2006 e 2007, fez adições de valores referentes a tributos com exigibilidade suspensa, sem ter, entretanto, informado e adicionado os respectivos valores na parte de apuração da Base de Cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL:

Ano-calendário	Valor adicionado ao Lucro Real
2006	R\$ 9.941.363,10
2007	R\$ 20.853.100,26

Intimada a apresentar informações sobre os tributos com exigibilidade suspensa, inclusive, respectivos juros, referentes aos períodos fiscalizados (anos-calendário 2006 e 2007), a Interessada reconheceu o equívoco da não adição desses valores na base de cálculo da CSLL, tendo apresentado o seguinte demonstrativo:

CSLL	2006	2007
Base DIPJ antes dotação b.n.	(62.369.169,54)	12.662.825,29
(+) Adição de Juros s/ Exigibilidade Suspensa	455.888,59	1.917.374,11
(+) Pis Suspenso por Liminar 9.718/99	1.389.652,90	2.895.257,32
(+) Cofins Suspenso por Liminar 9.718/99	8.551.710,20	17.816.968,21
(+) INSS SAT		140.874,73
Base Ajustada	(51.971.917,85)	35.433.299,66
(-) Compensação de Base Neg		(10.629.989,90)
Base Calculo Retificadora	(51.971.917,85)	24.803.309,76
Valor do Imposto		2.232.297,88
(-) Incentivos Fiscais		
(-) Imposto pago nas antecipações		(851.089,36)
(-) Compensação 30% CS MP 1858/99		(669.689,36)
(=) Imposto a Pagar / (Compensar)		711.519,16

Nesta oportunidade, a Interessada também apresentou cópia de DARF (f. 379), com pagamento realizado em 18/12/2009, a título de CSLL (código 2469), no valor principal de R\$ 711.519,16, e juros de mora de R\$ 146.999,86, mas sem acréscimo de multa.

Alegou estar amparado pela denúncia espontânea da infração, com intuito de se aproveitar dos benefícios previstos no art. 138 do Código Tributário Nacional.

Acerca dessa matéria, a Fiscalização sustenta que a Interessada não estava amparada pela espontaneidade, pois na data do pagamento não havia transcorrido o prazo de sessenta dias da ciência do Termo de Início do Procedimento Fiscal, pois a ação fiscal teve início em **04/11/2009**, com a ciência do Termo de Início de Procedimento Fiscal (f. 4), mas o pagamento foi realizado em 18/12/2009. Porém, pondera que os pagamentos realizados podem ser compensados, a pedido do autuado, com os valores lançados no auto de infração.

Deste modo, foi apurada falta de adição de R\$ 10.397.251,69, na base de cálculo da CSLL do ano-calendário 2006, ocasionando a redução da Base de Cálculo Negativa de R\$ 62.369.169,54 para R\$ 51.971.917,85.

Em relação ao ano-calendário 2007, foi apurada falta de adição de R\$22.770.472,94, na base de cálculo da CSLL do ano-calendário 2007, conforme quadro abaixo, o que resultou na apuração de CSLL a pagar de R\$ 1.434.539,79.

CSLL ano-calendário 2007	31/12/2007
Base de Cálculo da CSLL antes da compensação	12.662.825,29
saldo de tributos suspensos Não adicionados	20.853.098,83
saldo de juros sobre trib. Suspensos não adicionados	1.917.374,11
BC CSLL com adição de infrações apurada	35.433.299,23
(-) BC Negativa compensada na DIPJ	3.798.847,59
(-) BC Negativa compensada a reduzir por conta das infrações	6.831.141,88
BC CSLL c/ infrações após compensação de BC negativa (30%)	24.803.308,76

Também em relação ao ano-calendário de 2007, a falta de adição dos juros e dos tributos com exigibilidade suspensa, acarretou a falta de recolhimento de estimativas mensais, o que ensejou a aplicação de Multa Exigida Isoladamente.

II – Da Impugnação

Inconformada, a autuada apresentou a impugnação de fls. 474 a 497, na qual apresenta em síntese os seguintes argumentos:

Da irregular recomposição da base de cálculo da CSLL para o ano-calendário 2007 – Necessidade de computar as compensações determinadas pela legislação – Extinção do crédito tributário apurado

Sob o título acima, a Impugnante revela que:

4. Como se vê, o próprio Impugnante antes da lavratura do presente auto de infração houve por bem reconhecer como correta a adição dos valores de tributos com exigibilidade suspensa e seus respectivos juros na determinação da base cálculo da CSLL dos anos-calendário 2006 e 2007.

5. Em vista disso, efetuou o recolhimento do saldo de CSLL apurado em 2007, conforme DARF recolhido em 18.12.2009 (doc. 02), em consonância com a seguinte proposta de cálculo apresentada no curso da fiscalização:

	DIPJ Original	Proposta Retificadora
Base de Cálculo	12.662.825,29	12.662.825,29
(+) Adição de Juros s/Exig.Suspensa		1.917.374,11
(+) Adição de Juros s/Exig.Suspensa		2.895.257,32
(+) Adição de Juros s/Exig.Suspensa		17.816.968,21
(+) Adição de Juros s/Exig.Suspensa		140.874,73
Base Ajustada	12.662.825,29	35.433.299,66
	30%	30%
(-) Compensação de Base Negativa	3.798.847,59	10.629.989,90
Base após Compensação de BN	8.863.977,70	24.803.309,76
	9%	9%
Valor do Imposto	797.757,99	2.232.297,88
(-) Compensação CS MP 1858/99	239.327,40	669.689,36
	558.430,60	1.562.608,52
(-) Antecipações	(851.089,36)	(851.089,36)
(=) CSLL a pagar/compensar	(292.658,76)	711.519,16

6. Para o ano-calendário de 2006, a própria fiscalização ao recompor a base de cálculo da CSLL considerando as adições dos tributos com exigibilidade suspensa e os juros nos montantes de R\$ 9.941.363,10 e R\$ 455.888,59, logrou retificar de ofício o saldo de base negativa da CSLL do ano, não resultando em saldo a ser recolhido, [...]

7. Por outro lado, para o ano de 2007, a fiscalização não efetuou idêntico procedimento, visto que ao invés de apurar nova base de cálculo e, por conseguinte, considerar todas as compensações determinadas pela legislação atinente, verificasse que a fiscalização limitou-se a calcular a CSLL incidente sobre a presente infração de forma apartada e isolada da necessária recomposição de ofício da base de cálculo de 2007.

[...]

9. Ora, nota-se que, ao contrário da proposta de cálculo apresentado no curso da fiscalização pelo Impugnante, o ilustre fiscal autuante logrou desconsiderar todos os valores recolhidos pelo contribuinte a título de estimativa mensal, bem como não procedeu a necessária compensação do crédito oriundo do artigo 8º da Medida Provisória ("MP") 1.807/99 na proporção de 30% sobre a CSLL apurada no presente AIIM.

10. O que, de acordo com o artigo 142 do Código Tributário Nacional, resta forçoso concluir que o presente lançamento é manifestamente nulo ante o vício substancial que o inquina, pois deixou o ilustre fiscal de corretamente determinar a matéria tributável. Na medida em que, ao tomar conhecimento no curso da fase inquisitória de que o Impugnante tinha efetuado o recolhimento da CSLL ora autuada, levando em consideração as compensações determinadas pela Lei, in casu, as estimativas recolhidas e o crédito do art. 8º da MP 1807/99, não poderia de forma totalmente imotivada deixar de considerar no quantum debeatúr do presente auto de infração os retro referidos fatores sensibilizadores do valor autuado.

11. Sempre é de curial relevância lembrar que um dos mais importantes princípios a que a administração pública está sujeita é o **princípio da motivação** que, de acordo com as lições de Celso Antônio Bandeira de Mello [...]

14. Sobre a necessidade de decretação de nulidade do lançamento, veja-se recente acórdão proferido pela 1ª Câmara/ 3ª Turma Ordinária do CARF:

"NULIDADE DO LANÇAMENTO - PRECARIEDADE E INCERTEZA DO CRÉDITO Ainda em sede de verificações preliminares, não houve a apreciação, pela autoridade fiscal, das contas do Razão de "Antecipação de IRPJ" e de "IRRF sobre rendimentos de mútuo", trazidas pela interessada em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal, com o esclarecimento de que os valores de estimativa de IRPJ de maio a outubro de 2005 — que, a final, foram a base da autuação — tiveram seu adimplemento por dedução das retenções de IRF. Diante dessa documentação e dos esclarecimentos apresentados pela interessada, caberia ao autuante aprofundar suas investigações, para, se fosse o caso, infirmar fundamentadamente os dados por aquela carreados. **Carência, precariedade e incerteza do lançamento que emergem dos autos de molde incontestável, a vitimá-lo por vício substancial.**" (Acórdão 1103-00.278, julgado na sessão de 4 de agosto de 2010)

[...]

17. Nem se argumente que os valores relativos às estimativas mensais recolhidas não poderiam ser considerados na determinação do cálculo do tributo devido, em razão de o Impugnante ter aferido no ajuste do período base 2007 saldo negativo de CSLL no importe de R\$ 292.658,76 (851.089,36 - 558.430,60 = 292.658,76).

18. É que o Impugnante não aproveitou/compensou o referido saldo negativo de CSLL, tendo, inclusive, já efetuado a baixa do ativo nesse exato importe (**doc. 04**). Por essa razão, de forma alguma poderia o ilustre fiscal ter desconsiderado referido valor integralmente do cálculo da CSLL aqui exigida. Sendo assim, de rigor, devem ser consideradas todas as estimativas recolhidas em 2007 para fins de aferição da contribuição aqui lançada.

19. Ademais, igualmente, errou a fiscalização quando também não levou a efeito a compensação do crédito da MP 1807/99 na apuração da contribuição devida.

20. Isso porque, como já era de conhecimento da fiscalização, o saldo do referido crédito no ativo do Impugnante era mais do que suficiente para fazer frente a 30% do débito aqui apurado, conforme se extrai do anexo demonstrativo do Ativo (**doc. 04**), no qual aponta que antes da compensação de R\$ 430.362,12 (referente a 30% da CSLL autuada), o Impugnante detinha saldo do aludido crédito contabilizado em seu ativo no valor de R\$ 8.666.390,46.

21. Neste sentido, faz-se necessário que o presente lançamento seja revisto de maneira a contemplar as compensações ora noticiadas no cálculo da CSLL exigida, que foram, diga-se de passagem, manifestamente ignoradas pela fiscalização, compensando-se o efetivamente apurado com as montas outrora recolhidas pelo Impugnante em 18.12.2009.

22. Referido expediente ainda apresentará uma insuficiência no que concerne à penalidade recolhida em 18.12.2009.

23. Sobre isso, cabe ao Impugnante destacar que, por um lapso de interpretação do instituto da denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN, houve por bem na oportunidade do recolhimento do DARF da exigência em voga deixar de computar o valor relativo à multa de mora. Pelo que, requer a juntada do anexo DARF recolhido em 03.11.2010 da diferença após recálculo do débito obtido mediante o método da imputação proporcional (**doc. 05**).

24. Desta feita, considerando o DARF outrora recolhido em 18.12.2009 e o agora noticiado, requer seja reconhecida a EXTINÇÃO do crédito tributário autuado, nos termos do artigo 156, I, do CTN.

Da impossibilidade de exigência concomitante de multa de ofício e multa isolada

A Impugnante sustenta que a multa de ofício aplicada em face da diferença apurada no ajuste anual da declaração, e a multa de ofício lançada isoladamente (doravante nominada “multa isolada”) por recolhimento a menor de antecipação da CSLL, no ano-calendário de 2007, possuem a mesma “materialidade/infração à lei tributária”. Deste modo, as duas multas não poderiam ser aplicadas concomitantemente, por ser ilegal. Neste sentido, transcreve precedente administrativo nos seguintes termos:

32. Neste sentido, por ser extremamente elucidativo e assertivo, o Impugnante adota como seus os dizeres do ilustre Jurista NATANAEL MARTINS quando ainda era Conselheiro da Sétima Câmara do antigo Conselho de Contribuintes:

"admitir a aplicação da multa de ofício cumulativamente com a multa isolada, significaria admitir que, sobre uma mesma infração, se aplicassem duas punições, atingindo valores idênticos ou superiores ao de penalidades cominadas para faltas qualificadas. Tal penalidade seria desproporcional ao proveito obtido com a falta.

Além do mais, transpondo para o Direito Tributário, tendo em vista as disposições do artigo 112 do CTN, haja vista a sua semelhança com o Direito Penal em relação aos bens de interesse público protegidos por ambos, as disposições do artigo 70 do Código Penal, conclui-se que, quando o agente, mediante uma só ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não, deve se lhe aplicar a mais grave das penas cabíveis ou, se iguais, somente uma delas, mas aumentada, em qualquer caso, de um sexto até metade.

A legislação tributária nem mesmo permite a aplicação concomitante da multa de mora com a multa de ofício que é muito menos onerosa. (AC 10708.187, 10 de agosto de 2005)

Reporta-se, também, a outros precedentes administrativos, como o da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

35. Seguindo essa corrente jurisprudencial, como não poderia ser diverso, a Câmara Superior de Recursos Fiscais — CSRF, assim se pronunciou sobre a hipótese vertente:

"MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO — CONCOMITÂNCIA — MESMA BASE DE CÁLCULO — Aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do §1º 9, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo." (AC nº 106131314, de 15/06/2004)

Da não incidência de juros sobre multa de ofício

Em caso de perdurar a exigência, a Impugnante sustenta a não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Alega que o *caput* do art. 61 da Lei nº 9.430/96, ao falar em débitos “decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal” quis referir-se a débitos decorrentes de fatos geradores de tributos e não a débitos de penalidades decorrentes de não pagamento de tributos.

Ampara-se em precedentes administrativos.

III – Da Diligência para saneamento do processo

Em análise do processo digitalizado, este Relator constatou a falta de algumas peças. Deste modo, por meio do despacho de f. 513, o processo foi encaminhado para a repartição de origem, para que as peças faltantes fossem obtidas a partir do processo em papel.

Em atendimento, o processo foi saneado conforme despacho de f. 516.

A DRJ/Florianópolis proferiu, então, acórdão cuja ementa assim figurou:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

ARGUIÇÃO DE NULIDADE. APURAÇÃO DO TRIBUTO. IMPOSSIBILIDADE.

O eventual erro na apuração do tributo, decorrente da alegada ausência de algumas deduções, não pode acarretar a nulidade do auto de infração, ante a possibilidade de retificação da apuração, se for o caso, sem que haja prejuízo ao direito de defesa do autuado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2007

REVERSÃO DE SALDO NEGATIVO DE CSLL PARA SALDO A PAGAR. EXIGÊNCIA DO SALDO A PAGAR ACRESCIDO DO SALDO NEGATIVO JÁ UTILIZADO. LEGITIMIDADE.

Se após a recomposição de ofício da base de cálculo da CSLL o resultado é revertido de saldo negativo para saldo a pagar, é legítima a exigência de ofício do valor a pagar acrescido do valor do saldo negativo já utilizado.

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA ACOMPANHADA DO TRIBUTO.

Os contribuintes que deixarem de recolher no curso do ano-calendário as parcelas devidas a título de antecipação (estimativa) do IRPJ ou da CSLL, sujeitam-se à multa de ofício de cinquenta por cento, aplicada isoladamente, calculada sobre os valores de antecipação não pagos. Esta multa de ofício não se confunde com aquela aplicada sobre o IRPJ ou a CSLL apurados no ajuste anual, não pagos no vencimento, por não possuírem a mesma hipótese legal de aplicação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO APLICABILIDADE.

O art. 161 do Código Tributário Nacional CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o “crédito” a que se refere o *caput* do artigo.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cumpra esclarecer que a procedência parcial foi motivada no fato de a autoridade julgadora ter reconhecido que uma parcela equivalente a R\$ 84.176,00 do saldo negativo originalmente apurado ainda não havia sido aproveitada. Assim, esta parcela foi deduzida do valor exigido no auto de infração.

Inconformada, a instituição financeira apresentou recurso voluntário onde, essencialmente, repete as alegações contidas na impugnação. Destaque-se, no entanto, a juntada de novos documentos (fls. 581 a 650) com o intuito de melhor esclarecer os argumentos anteriormente deduzidos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme já delimitado pela instância *a quo*, o litígio circunscreve-se ao crédito tributário lançado no âmbito do ano-calendário de 2007.

A recorrente mantém o seu questionamento quanto ao **crédito no art. 8º da MP nº 1.807/99**. Nesse sentido, entende que deve ser admitida a dedução do montante de R\$ 669.689,36 ao invés dos R\$ 239.327,40 já considerados na DIPJ. Para isto, com sua impugnação, juntou demonstrativos das compensações e saldos do referido crédito (fls. 503 a 505).

A DRJ, contudo, não concordou com a dedução alegando que a prova trazida não era conclusiva pois não se saberia se o saldo pretensamente disponível (de R\$ 8.236.028,35, na data de 31/08/2010, quando teria havido uma cisão parcial) teria sido consumido nos períodos

seguintes. Ainda assim, ao perquirir nas próprias declarações de rendimentos apresentadas pela impugnante, constatou que ele teria sido totalmente consumido conforme indicado na seguinte tabela:

Saldo em 31/08/2010	8.236.028,35
(-) Valor utilizado em 31/12/2010	(1.640.939,77)
(-) Valor utilizado em 31/12/2011	(6.595.088,71)
(=) Saldo atual	(0,13)

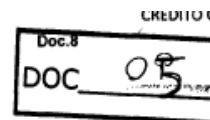
Nada obstante, em seu recurso, a interessada reapresenta o demonstrativo de compensações e saldos do crédito (fls. 674) e colaciona novas provas. Assim, afirma que os balancetes contábeis dos anos de 2003, 2005, 2006, 2010 e 2011 evidenciam o registro das movimentações na conta COSIF representativa do crédito da MP 1.807/99 (fls. 675 a 679). Ressalta, também, que o saldo existente na data da cisão parcial manteve-se no seu patrimônio (conforme comprovariam a ata da assembleia e o laudo de avaliação também juntados às fls. 680 a 699). Seria, então, infundada a alegação de que o crédito teria sido totalmente consumido.

De fato, parece assistir razão à recorrente.

O demonstrativo de compensações e saldos do crédito deixa claro que a diferença pleiteada pela instituição financeira (R\$ 669.689,36 - R\$ 239.327,40 = R\$ 430.361,96) já havia sido compensada em 31/01/2010. Portanto, como relatado, em consonância com a proposta retificadora apresentada no curso da fiscalização.

Neste sentido, veja-se como as duas parcelas da compensação (a de R\$ 239.327,40, por ocasião da apresentação da DIPJ, e a de R\$ 430.361,96, por ocasião da proposta retificadora) foram refletidas no referido demonstrativo:

BANCO ITAUCRED S.A.
CNPJ: 59.461.152/0001-34
CRÉDITO DE CSLL - MP 1807/99 -
COMPENSAÇÕES 30%



DATA	DESCRIÇÃO	Compensações	SALDO	Doc
31/12/98	Constituição Crédito - Medida Provisória nº 1807/99 - art.8º	-	14.003.561,37	
31/12/99	Compensação 30% CSLL no exercício 1999	(420.856,46)		
31/12/99	Saldo - dezembro 1999	-	13.582.704,91	
31/12/00	Compensação 30% CSLL no exercício 2000	(775.918,48)		
31/12/00	Saldo - dezembro 2000	-	12.806.786,43	
31/12/01	Compensação 30% CSLL no exercício 2001	(2.257.345,59)		
31/12/01	Saldo - dezembro 2001	-	10.549.440,84	
31/12/02	Compensação 30% CSLL no exercício 2002	(1.490.457,80)		
31/12/02	Saldo - dezembro 2002	-	9.058.983,04	
31/12/03	Compensação 30% CSLL no exercício 2003	-		
31/12/03	Saldo - dezembro 2003	-	9.058.983,04	9
31/12/04	Compensação 30% CSLL no exercício 2004	(153.265,17)		
31/12/04	Saldo - dezembro 2004	-	8.905.717,87	
31/12/05	Compensação 30% CS no exercício de 2005	-		
31/12/05	Saldo - dezembro 2005	-	8.905.717,87	10
31/12/06	Compensação 30% CS no exercício de 2006	-		
31/12/06	Saldo - dezembro 2006	-	8.905.717,87	11
a 31/12/07	Compensação 30% CS no exercício de 2007	(239.327,40)		
31/12/07	Saldo - dezembro 2007	-	8.666.390,47	
31/12/08	Compensação 30% CS no exercício de 2007	-		
31/12/08	Saldo - dezembro 2008	-	8.666.390,47	
31/12/09	Compensação 30% CS no exercício de 2009	-		
31/12/09	Saldo - dezembro 2009	-	8.666.390,47	
b 31/01/10	Complemento da compensação de 30% do AC 2007	(430.361,96)		
31/12/10	Compensação 30% CS no exercício de 2010	(1.640.939,77)		
31/12/10	Saldo - dezembro 2010	-	6.595.088,74	12
31/12/11	Compensação 30% CS no exercício de 2011	(6.595.088,71)		
31/12/11	Saldo - dezembro 2011	-	0,03	13
(a + b) total de compensação de 2007		(669.689,36)		

O problema da verificação efetuada pela DRJ foi que ela já partiu do saldo de R\$ 8.236.028,35 existente na data em que houve a cisão, isto é, 31/08/2010. Mas, nesta data já havia se dado a compensação de acordo com a proposta retificadora. As compensações subsequentes (no decorrer dos anos-calendário de 2010 e 2011), de fato, consumiram aquele saldo. Mas, a compensação pretendida pela interessada já havia sido computada.

Apesar de não ter sido juntado o registro da compensação do valor envolvido na proposta retificadora na conta COSIF representativa do crédito, os balancetes apresentados no recurso confirmam os saldos do demonstrativo. De modo que é bastante convincente a argumentação recursal.

Diante dessas evidências, concordo com a inclusão do montante adicional de R\$ 430.361,96 no cômputo da dedução do crédito do art. 8º da MP nº 1.807/99.

No que diz respeito ao **saldo negativo apurado originalmente**, a controvérsia está no fato de a interessada ter ou não utilizado o correspondente crédito. Com efeito, conforme relatado, considerando as estimativas pagas no valor de R\$ 851.089,36, a instituição financeira havia apurado originalmente um saldo negativo de R\$ 292.658,76.

Segundo a DRJ, a impugnante utilizou parte desse crédito em cinco DCOMP efetivamente homologadas. O crédito remanescente, no valor de R\$ 84.176,00, foi então devidamente considerado para reduzir o valor exigido no auto de infração e constituiu, assim, a parte procedente da impugnação.

Em seu recurso, entretanto, a instituição financeira alega que efetuou recolhimentos e compensações paralelamente às compensações daquelas DCOMP com o objetivo de recompor e manter a integralidade do crédito do saldo negativo originalmente apurado. Nesse sentido, teria feito seis recolhimentos de débitos através de DARF (Doc. 14 juntado com o recurso) no âmbito do benefício da anistia instituída pela Lei nº 11.941/09 e teria transmitido um PERDCOMP (Doc. 15 juntado com o recurso), já homologado, que compensou os mesmos débitos que já haviam sido compensados, porém, utilizando como crédito o saldo negativo de 2008.

Ora, a pretensão não se sustenta.

Primeiro, porque a interessada não deveria recolher nem compensar débitos que já estavam anteriormente incluídos em DCOMP. Se estas ainda estavam pendentes de homologação, deveria antes ter pedido o seu cancelamento. Por outro lado, se ainda assim não o fez, o recolhimento subsequente teria configurado pagamento indevido passível de repetição na forma e prazo devidos, enquanto que o PERDCOMP subsequente deveria ter sido objeto de retificação também na forma e prazo devidos.

Depois, porque não se pode, em sede de julgamento, fazer o batimento dos débitos informados nas cinco DCOMP contra os débitos recolhidos via DARF e/ou indicados no PERDCOMP subsequente. No recurso, não há qualquer correlação entre os débitos alegados. Não é possível constatar a utilidade dos documentos juntados como meio de prova sem que seja fornecida uma peça explanatória detalhando os aspectos probatórios pretendidos.

Destarte, não se pode deduzir nenhuma parcela do saldo negativo que foi aproveitado nas DCOMP regularmente homologadas.

Quanto ao **valor exigido no auto de infração**, a recorrente insiste que o recolhimento, pelo método da imputação proporcional, dos R\$ 711.519,16 apurados na proposta retificadora apresentada durante a fiscalização deveria ser aproveitado para deduzir o montante devido com o auto de infração (Doc. 03 juntado com o recurso). Neste sentido, reconhece que ele não foi espontâneo, já que havia se iniciado o procedimento fiscal, mas argumenta que efetuou o recolhimento subsequente da multa de ofício, com a redução de 50%, também antes do recebimento do auto de infração (Doc. 17 juntado com o recurso).

Sem embargo, o que a interessada pretende não se insere no âmbito do contencioso administrativo. A fiscalização lavrou o auto de infração com base no crédito tributário devido considerando a espontaneidade observada antes do início do procedimento fiscal. Quaisquer recolhimentos efetuados na sequência referentes ao mesmo fato gerador podem servir para reduzir ou até quitar o crédito tributário lançado na conformidade da eventual necessidade de retificação dos DARF recolhidos. Porém, essa é um sistemática afeta ao setor de arrecadação da Receita Federal e, não, do procedimento administrativo destinado a aferir a correção do lançamento.

No tocante à **multa isolada sobre as estimativas**, sigo o entendimento que rejeita a aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário. Isso porque o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo.

Nesse sentido, pela clareza da argumentação empreendida, peço vênias para reproduzir trecho, conquanto extenso, do voto proferido pela ilustre Conselheira Karem Jureidini Dias no julgamento realizado em 15/08/2012 (*Acórdão nº 9101-01.455*):

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, *verbis*¹:

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

(...)

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

¹ Redação Original:

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

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

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

(...)

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.”

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3. Recurso especial improvido.”

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

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

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes:

REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 Relator Ministro Humberto Martins Segunda Turma DJ 17.08.2006 p. 341)

Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

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

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

Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105-139.794, Processo nº 10680.005834/2003-12, Acórdão CSRF/01-05.552, *verbis*:

“Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício. Eventuais diferenças, a maior ou menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução do tributo,

respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador – totalidade ou diferença de tributo – só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido”.

É bem verdade que melhor seria se a penalidade em comento fosse tratada como uma pena aplicada pela postergação do pagamento de imposto ou contribuição, mas existe regra específica para o caso de ausência de pagamento ou pagamento a menor de antecipação devida de IRPJ e CSLL, sobrepondo-se, portanto, à regra da postergação.

Adotada a premissa de que a imputação da multa isolada tem por fundamento norma primária sancionadora, em cuja hipótese está o descumprimento de obrigação principal, então a multa isolada é prevista para as hipóteses de não recolhimento ou recolhimento a menor do tributo na forma antecipada. Entendo que não há como se admitir que o valor da antecipação seja, após o encerramento do ano-calendário, um tributo isolado. A antecipação não é inconstitucional, nem ilegal. Isto porque, como o próprio nome enseja, é mera antecipação de tributo – IRPJ e CSLL – apurado de forma definitiva após o encerramento do ano-calendário, no caso de apuração na forma de lucro real anual.

O disposto no artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 veicula norma que estabelece a imputação de penalidade isolada pelo não recolhimento de IRPJ e CSLL, de forma antecipada. Dado o fato do não recolhimento do tributo no prazo estipulado para sua antecipação, deve ser imputada a multa isolada.

No conseqüente desta norma resta claro que, como critério pessoal, tem-se de um lado o contribuinte sujeito ao pagamento da antecipação, de outro a União como sujeito ativo. Como critério quantitativo tem-se o percentual atual de 50% do tributo devido e não pago. Utiliza-se o termo tributo porque a sanção é aplicada sobre o descumprimento de obrigação principal.

Neste passo, até o encerramento do ano-calendário o que se tem por tributo devido é o IRPJ e a CSLL, apurados conforme cálculo previsto para antecipação. Já após o encerramento do ano-calendário e apuração do IRPJ e CSLL pelo lucro real, não há como negar que o montante do tributo devido é aquele definitivamente apurado, após as adições, exclusões e compensações previstas em lei.

Considerando que o IRPJ e a CSLL são auferidos ao final do ano-calendário, sendo provisório o montante calculado nas antecipações, conclui-se que:

i) Quando a multa isolada é aplicada durante o ano-calendário, a base é o tributo até então apurado, conforme cálculo das antecipações, já que outro não existe a substituí-lo por definitividade naquele momento.

ii) Quando a multa isolada é imputada após o encerramento do ano-calendário e apuração definitiva do tributo devido, sem dúvida a hipótese de aplicação é a mesma, falta de recolhimento das antecipações, não obstante, sua base de incidência terá por limite o valor do tributo definitivamente apurado.

Nem há que se imaginar que se nega vigência à norma em questão. O que ocorre é a eliminação, pela interpretação, de eventual contrariedade. Ressalte-se que não se trata sequer de contradição, mas de mera e aparente contrariedade. Isto porque, tanto a multa isolada, quanto a multa de ofício têm seu lugar, bem como a multa isolada pode ser aplicada inclusive após o encerramento do ano-calendário, mas, em se tratando de multa de natureza tributária, a base é o tributo que deixou de ser recolhido.

Este tributo – IRPJ e CSLL – é aquele apurado conforme cálculo de antecipação até o encerramento do período e é aquele apurado pelo lucro real após o encerramento do período.

Neste ponto, peço vênha para novamente transcrever trecho do voto do brilhante Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, proferido no julgamento do recurso n.º 105-139.794, já mencionado anteriormente, *verbis*:

“(…) Vale dizer, após o encerramento do período, o balanço final (de dezembro) é que balizará a pertinência do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário.

Nesse momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor devido pelo contribuinte. Se não há tributo devido, tampouco há base de cálculo para se apurar o valor da penalidade.(…)”

Se o lançamento é efetuado antes do fim do exercício – portanto antes dos ajustes / apuração do lucro, base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos – a base para imposição da sanção é aquela devida por antecipação e calculada até aquele momento. Naquele momento, inclusive, não há autorização para constituição de obrigação principal definitiva – tributo – especialmente porque o mesmo ainda não se quantificou definitivamente porque não concluído o fato gerador. Nestes termos dispõe o *caput* do artigo 15 da Instrução Normativa n.º 93/97, *verbis*:

“Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.”

De outra feita, em momento posterior ao encerramento do ano-calendário, já existe quantificação do tributo devido definitivamente pelos ajustes determinados em legislação de regência, então esta é a limitação ao critério quantitativo da imposição de multa isolada.

Vale destacar a lição de Marco Aurélio Greco a respeito do tema, *verbis*:

“(…) mensalmente o que se dá é apenas o pagamento por imposto determinado sobre base de cálculo estimada (art. 2º, *caput*), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (art. 3º do art. 2º). Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo período de apuração anual; ao contrário, corresponde a mera antecipação provisório de um recolhimento, em contemplação de um fato gerador e uma base de cálculo positiva que se estima venha ou possa vir a ocorrer no final do período. Tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação – e que dele não pode se distanciar – que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro real do período em curso (art. 35 da Lei n.º 8.891/95)”. (In: “Multa Agravada em Duplicidade” São Paulo, Revista Dialética de Direito Tributário n.º 76, p. 159).

Tampouco é de se questionar esta interpretação com base no fato de que a multa em questão é aplicável até mesmo em casos de apuração de base negativa da CSLL e de prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente, conforme dispõe a alínea “b”, do inciso II, do artigo 44, da Lei n.º 9.430/96, anteriormente capitulado no § 1º do citado artigo.

O direito, *in casu*, deve ser analisado à luz da relação de coordenação existente entre a norma veiculada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 e aquela veiculada pelo artigo 39, parágrafo segundo, da Lei nº 8.383/91, *verbis*:

“Art. 39. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento, até o último dia útil do mês subsequente, do imposto devido mensalmente, calculado por estimativa, observado o seguinte:

(...)

§ 2º A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto mensal estimado, enquanto balanços ou balancetes mensais demonstrarem que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso.(...)”

Referido dispositivo, conforme é possível constatar, autoriza que o contribuinte interrompa ou reduza os pagamentos devidos por antecipação desde que demonstre, por meio de balancete mensal, que o valor da estimativa anteriormente paga e, portanto, acumulada no período, excede o valor do tributo apurado com base no lucro ajustado no período em curso.

Assim, a exegese que se extrai dos comandos legais contidos no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, mesmo após as alterações inseridas pela Lei nº 11.488/07, é aquela segundo a qual o lançamento da multa isolada pode ser feito em duas hipóteses:

(i) Antes da apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, quando a base para a imposição da multa observará um dos seguintes critérios: (i.1) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir da margem setorial (o percentual definido em lei) da receita bruta acumulada; ou (i.2) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir do balanço de redução ou suspensão (neste último caso, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL).

(ii) Após a apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, somente se ficar constatado que houve parcela daquele tributo devido que deixou de ser paga na forma de antecipação (quando deveria ter sido paga nesta forma), mas foi paga no ajuste. A base para a imposição da multa corresponderá exatamente ao valor da mencionada parcela. Não se admite, por óbvio, que tal base supere o valor do tributo devido apurado. Assim, há que se verificar se os valores de estimativa a pagar foram deduzidos na apuração anual. Em caso positivo, isto significa que o tributo devido não foi recolhido nem como estimativa nem como resultado do ajuste, portanto, não se trata de cobrar multa isolada, mas, sim, de cobrar o tributo acompanhado da multa proporcional. Em caso negativo, isto significa que o tributo não foi recolhido como estimativa, mas foi recolhido como resultado do ajuste, portanto, é cabível a multa isolada. Contudo, a base para a imposição da multa deverá corresponder ao valor da estimativa não paga que deixou de ser deduzida na apuração anual do imposto devido. Não se admite, também, que essa base supere o valor do imposto devido calculado na apuração anual.

A impossibilidade de lançamento da multa isolada concomitantemente com a multa proporcional é explicada na sequência do voto:

CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA E DA MULTA DE OFÍCIO

Por tudo quanto exposto na interpretação da norma que dispõe sobre a multa isolada em razão do não pagamento, ou pagamento a menor de antecipações, conclui-

se que esta é devida e calculada sobre a obrigação principal até então apurada. O mesmo ocorre com a multa de ofício que acompanha o lançamento referente à totalidade ou diferença de tributo que deixou de ser constituído pelo contribuinte, ao final do ano-calendário.

Verifico identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias, pois ambas alcançam o contribuinte – sujeito passivo – e têm por critério material o descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido.

Inevitável, portanto, concluir-se que impor sanção pelo não recolhimento do tributo apurado conforme lançamento de ofício que apura IRPJ e CSLL devidos ao final do ano-calendário e impor sanção pelo não recolhimento ou recolhimento a menor das antecipações devidas, relativamente aos mesmos tributos, é penalizar o mesmo contribuinte duas vezes por ter deixado de recolher integralmente o tributo devido. Portanto, nestes casos, uma penalidade é excludente da outra.

Se o que prevalece para fins de quantificação da obrigação principal é o valor decorrente da apuração final, consolidada e definitiva do tributo – justamente porque as antecipações são apurações provisórias do mesmo tributo – também assim deve ser em relação a aplicação das penalidades: prevalece a multa aplicada quando o contribuinte não recolhe o tributo devido em conformidade com a apuração definitiva.

Além disso, é inegável que no caso em análise a aplicação da multa isolada é mera penalização de conduta meio de deixar de recolher tributo, uma vez que, por meio do mesmo lançamento, foi constituída, também, multa de ofício pelo não recolhimento de tributo apurado quando da consolidação da obrigação principal devida no exercício e não constituída/recolhida pelo contribuinte.

Neste ponto vale destacar outro trecho do bem elaborado voto proferido pelo Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, em julgamento já referido, realizado nesta mesma Turma, a respeito da matéria ora sob análise, tratando do princípio da consunção da conduta-meio pela conduta-fim, *verbis*:

“Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam “princípio da consunção”. (Recurso do Procurador n.º 105139.794– Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Rel. Marcos Vinícius Neder de Lima – Sessão de 04/12/2006)

Adicionalmente, vale notar que é possível valorar as duas penalidades e estabelecer qual delas deve ser aplicável porque, em casos como o ora analisado, senão em razão da identidade de critérios pessoal e material das duas penalidades, ou por força da impossibilidade de se apenar conduta meio e conduta fim, também porque a lei que estabelece as referidas multas não determina expressamente que deve haver concomitância.

A lei não estabelece concomitância, não se tratando *in casu* de contradição. E como não há determinação legal de que ambas sejam aplicadas, o que vemos é um caso de aparente contrariedade. Ou seja, há aplicação normativa por excludência, segundo o que se determina a aplicação de uma ou de outra penalidade, a depender do caso, da valoração do bem maior a ser protegido, e das condutas incorridas pelo contribuinte. Se somente houve falta de recolhimento das antecipações esta é a conduta fim. Se, por outro lado, o contribuinte além de não recolher as antecipações, também deixou de constituir/recolher o tributo devido conforme a apuração definitiva, ocorrida após o encerramento do ano-calendário, então aquela é conduta-meio desta que é a conduta-fim.

Destarte, há concomitância se multas isolada e proporcional forem aplicadas como consequência da não antecipação de parcela do tributo devido que também não foi paga no ajuste. Isso ocorre, por exemplo, quando se verifica uma omissão de receita. A receita excluída no cálculo da estimativa é uma etapa preparatória do não pagamento do tributo devido no balanço final do mesmo ano-calendário. O mesmo fenômeno ocorre quando se efetua uma glosa de despesa que havia sido incluída no cálculo da estimativa apurada em balanço de suspensão ou redução. O impacto que a não antecipação causa na apuração do tributo devido é devidamente penalizado pela multa proporcional.

Observe-se que esse entendimento foi confirmado pela Súmula CARF n.º 105, *verbis*:

Súmula CARF n.º 105 : A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Mesmo que se defenda que esta súmula não se aplica aos fatos geradores posteriores à edição da Medida Provisória n.º 351/07, a qual foi convertida na Lei n.º 11.488/07, como já ressaltado, o entendimento aqui firmado permanece inabalado com as alterações promovidas pelos referidos estatutos legais.

E as duas Turmas do Superior Tribunal de Justiça (STJ) têm também chancelado esse mesmo entendimento já no âmbito das alterações promovidas pela Lei n.º 11.488/07. Confira-se:

REsp n.º 1496354/PR, Julgado pela 2ª Turma em 17/03/2015, Relator: Min. Humberto Martins:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.
2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.
3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".
4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".
5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.
6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção.

Recurso especial improvido.

AgRg no REsp 1499389 / PB, Julgado pela 2ª Turma em 17/09/2015, Relator: Min. Mauro Campbell Marques:

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTE.

1. A Segunda Turma desta Corte, quando do julgamento do REsp nº 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins, DJe 24.3.2015, adotou entendimento no sentido de que a multa do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 somente poderá ser aplicada quando não for possível a aplicação da multa do inciso I do referido dispositivo.
2. Na ocasião, aplicou-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.
3. Agravo regimental não provido.

Trecho de decisão monocrática proferida pela Min. Regina Helena Costa, da 1ª Turma, no REsp nº 1583275 - SC, Publicada em 25/05/2016:

No caso, verifico que o acórdão recorrido está em sintonia com a orientação da jurisprudência desta Corte segundo a qual a multa de ofício, (art. 44, I, da Lei n. 9.430/96) aplica-se aos casos de totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata e as multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas

concomitantemente com o valor total do tributo devido, sendo esta absorvida por aquela, em atendimento ao princípio da consunção.

No caso em apreço, a fiscalização lançou as multas isoladas pelo não pagamento das estimativas recalculadas como decorrência da infração autuada. Essa mesma infração impactou a apuração feita pela fiscalização do tributo devido no final do ano-calendário. Trata-se, portanto, de concomitância.

Por isso, afasto a multa isolada sobre estimativas.

Com relação aos **juros sobre multa**, já existe jurisprudência consolidada nesta Casa acerca da questão. Confira-se:

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Como se sabe, este Colegiado está obrigado a observar os textos de lei e de súmula na conformidade do que preveem os artigos 62 e 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343/15:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (grifei)

(...)

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

Por conseguinte, não prospera a alegação de que se deve afastar os juros incidentes sobre as multas aplicadas.

Dispositivo:

Pelo exposto, oriento o meu voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para: (i) incluir o montante adicional de R\$ 430.361,96 no cômputo da dedução do crédito do art. 8º da MP nº 1.807/99; e (ii) afastar a multa isolada sobre estimativas.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio