



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.901176/2017-94
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-006.972 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de outubro de 2023
Recorrente BANCO VR S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 20/12/2013

NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO. INOCORRÊNCIA

Diferentemente do alegado pelo contribuinte, a DRJ enfrentou a questão, ao afirmar que, não obstante entender que a compensação tenha o mesmo efeito que o pagamento, no presente caso não teria sido configurado a denúncia espontânea, pelo fato do Recorrente estar sob procedimento fiscal quando encaminhou as DCOM.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. FALTA DE INDICAÇÃO EXPRESSA DE TRIBUTO. MESMOS FATOS DE TRIBUTO FISCALIZADO. POSSIBILIDADE.

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF era um mero instrumento interno da Administração Tributária para controle e planejamento de suas atividades fiscalizatórias. O documento servia para que o contribuinte confirmasse, via internet, a validade do procedimento de fiscalização a que estava sendo submetido. Eventuais erros ou omissões do MPF não ensejam a nulidade de eventual lançamento, nos termos da Súmula CARF nº 171. Tratando-se de mesmos fatos relativos ao IRPJ (amortização indevida de ágio), por tratar-se de tributação reflexa, aplicam à CSLL, nos termos do art. 57 da Lei nº 8.981/95.

COMPENSAÇÃO. CONTRIBUINTE SOB PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECONHECIMENTO PELA AUTORIDADE FISCAL. INOCORRÊNCIA.

Não há nenhum documento juntado aos autos que comprove a alegação da Recorrente de que a autoridade fiscal reconheceu a ocorrência de denúncia espontânea no pagamento das estimativas. Quando a autoridade fiscal constatou que o Recorrente tinha encaminhado DCOMP para compensação das estimativas mensais de IRPJ e CSLL (reapuradas com a exclusão da despesa de ágio), considerou que as estimativas foram quitadas. Não lhe competia analisar a compensação (que ao final seria realizado eletronicamente e seguiria o fluxo normal de análise da compensação) e caso por algum motivo não fossem compensadas, seguiria o rito normal dos procedimentos de cobrança de compensação não homologada ou parcialmente homologada.

ESTIMATIVAS MENSAIS. IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA APÓS FINAL DO EXERCÍCIO. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DA MULTA MORATÓRIA.

Embora as estimativas mensais de IRPJ e CSLL não possam mais ser exigidas após o encerramento do exercício, no presente caso em que as estimativas foram quitadas por meio de compensação, incide a multa moratória sobre os débitos de estimativa compensados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Maria Angelica Echer Ferreira Feijo, Marcelo Oliveira, Savio Salomão de Almeida Nobrega, Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra o acórdão que julgou improcedente manifestação de inconformidade contra despacho decisório eletrônico que homologou parcialmente DCOMP apresentada pela contribuinte.

O contribuinte encaminhou a DCOMP nº 15512.89294.150114.1.3.04-225, cujo crédito informado é relativo a pagamento indevido ou a maior de IRPJ do PA dez/2012 no valor de R\$ 710.000,00.

O crédito pleiteado foi reconhecido, mas a compensação foi parcialmente homologada por insuficiência de crédito para a compensação da totalidade dos débitos declarados.

Inconformado com a homologação parcial da DCOMP, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, onde descreve os fatos que originaram o direito creditório pleiteado, sintetizados no acórdão recorrido, abaixo parcialmente transcrito:

1. Em 01.02.2005, a defendente incorporou a empresa VR VALES LTDA, CNPJ 01.028.672/0001-78, a qual havia registrado ágio na aquisição de investimento em participação societária e ainda amortizava este ágio para fins da apuração

do IRPJ e da CSLL quando foi incorporada, em 2005. A partir de então, o ágio passou a ser amortizado pela dependente;

2. A Fiscalização, contudo, entendeu ser indevida esta amortização e autuou a dependente para pagar diferenças de IRPJ e CSLL referentes aos anos-calendário 2005 a 2007, as quais foram pagas, com o advento da Lei 12.865/2013;
3. Para manter a congruência, a dependente refez a apuração anual do IRPJ e da CSLL, de 2008 a 2012, sem a amortização do ágio e apurou, para os AC 2009 a 2012, valores a pagar, recolhidos em 20/12/2013, sob código de receita 2390 (IRPJ) e 6758 (CSLL);
4. Durante os procedimentos para retificação de suas DCTF e DIPJ para refletir os pagamentos acima referidos, a dependente notou que a amortização do ágio também havia afetado a apuração das antecipações mensais de IRPJ e CSLL e, a fim de seguir rigorosamente as disposições da legislação pertinente, refez a apuração das obrigações mensais do IRPJ (ano-calendário de 2012) e da CSLL (anos-calendário de 2009 a 2012);
5. A dependente não concluiu os procedimentos para o IRPJ dos anos-calendário de 2009 a 2011 porque antes de os concluir foi intimada do Mandado de Procedimento Fiscal 08.1.66.002013-00694-4 (doc. 07), que tinha por objeto o IRPJ de tais períodos. O referido MPF foi encerrado (doc. 08) sem a lavratura de auto de infração, em razão da ocorrência de denúncia espontânea pelo pagamento dos saldos decorrentes dos respectivos ajustes anuais;
6. Para referido pagamento, além de efetuar o recolhimento de novas DARFs (doc. 09), a dependente apresentou, em 15.01.2014, pedidos de restituição e declarações de compensação (doc. 10), dentre os quais o PERDCOMP discutido nestes autos, nos quais utilizou os valores recolhidos em 20/12/2013, a título de ajustes anuais de IRPJ de 2012 e CSLL, de 2009 a 2012, para quitar as antecipações mensais de IRPJ e CSLL, apuradas nos respectivos períodos;

Em resumo, o contribuinte pretendeu utilizar os pagamentos dos tributos realizados no ajuste de final de período para quitar estimativas mensais de IRPJ e CSLL do período 2009 a 2012.

Como relatado acima, o crédito pleiteado foi reconhecido, mas foi insuficiente para a compensação dos débitos de estimativas declarados na DCOMP.

Na manifestação de inconformidade o contribuinte alegou que o crédito não foi suficiente para compensar os débitos porque o Fisco teria considerado a multa de mora, que entende indevida, porque tanto os valores de ajustes anuais quanto os das antecipações mensais não haviam sido declarados anteriormente aos pagamentos, de modo que restariam acobertados pela denúncia espontânea, a teor do art. 138 do CTN.

Defendeu o contribuinte que após encerramento do respectivo ano-calendário, a obrigação de antecipar mensalmente o IRPJ e a CSLL se converte na obrigação de quitar o saldo

decorrente do ajuste anual. E assim, após o encerramento do período de apuração não haveria mais a obrigação de antecipar, mas apenas a obrigação de pagar o saldo decorrente do ajuste anual, e a denúncia espontânea do ajuste anual implicaria também a exclusão das penalidades decorrentes da falta ou insuficiência de recolhimento das antecipações.

A manifestação de inconformidade foi julgada improcedente, mantendo o que fora decidido no despacho decisório, com o seguintes fundamentos:

i)a DCOMP 5512.89294.150114.1.3.04-2255 foi encaminhada em 15/01/2014, quando o contribuinte estava sob procedimento de fiscalização e apesar de não ter constado no MPF a CSLL como tributo fiscalizado, mas apenas o IRPJ, a CSLL também estaria abrangida, nos termos do art. 8º da Portaria RFB nº 3.014/2011 c/c o art. 57 da Lei nº 8.981/95, por se tratar de tributação reflexa. Concluiu o Relator do acórdão recorrido que a contribuinte não estava mais no gozo da espontaneidade para recolher os tributos sem a incidência da multa moratória.

ii)a apuração e o recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, e a apuração e recolhimento de IRPJ e CSLL no ajuste anual são obrigações diversas e totalmente independentes, de modo que não configuraria denúncia espontânea o recolhimento das antecipações mensais de IRPJ e CSLL quando ocorrer o pagamento dos saldos dos referidos tributos no ajuste de final de período, eis que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas seria devida, ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário, e mesmo se o sujeito passivo apurar prejuízo fiscal no ajuste anual, conforme disposto na alínea “b” do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

iii)o contribuinte optou pela apuração e recolhimento anual do IRPJ e da CSLL, de modo que está obrigado à apuração e recolhimento das estimativas mensais, sendo incabível a o argumento do contribuinte de que implicaria denúncia espontânea a liquidação dos débitos de estimativas mensais através de compensação, cujos créditos foram decorrentes de pagamentos dos saldos de anuais de ajuste de IRPJ e CSLL realizados em 20/12/2013, por meio de DCOMP encaminhada depois de iniciado o procedimento de fiscalização.

iv)que é devida a multa isolada, por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, mesmo após o encerramento do exercício, nos termos do art, 44, II, “b” da Lei nº 9.430/96.

Irresignada com o a decisão de primeira instância o contribuinte, ora Recorrente, manejou recurso voluntário onde alega em síntese:

(i)que a DRJ não se opôs à defesa apresentada na impugnação quanto a possibilidade de realização de denúncia espontânea mediante compensação, de modo que tal matéria restaria preclusa;

(ii)caso não se considere preclusa a questão acerca da denúncia espontânea por meio da compensação, o acórdão recorrido deveria ser anulado, uma vez que as razões de defesa não foram analisadas pela Turma julgadora *a quo*;

(iii)que não teria ocorrido a perda de espontaneidade e que teria o direito à exclusão das multas;

(iv) que a Fiscalização, responsável pelo MPF de fls. 132-136, teria considerado a ocorrência de denúncia espontânea dos saldos devidos ao fim dos períodos de apuração e excluiu todas as penalidades relativas ao IRPJ de 2009 a 2011, sem o lançamento das multas isoladas pela suposta falta de pagamento das antecipações mensais. De modo que, caso se entenda que o MPF de IRPJ também abrange a CSLL, então a conclusão acima também se aplica para a CSLL ora em discussão, por se tratar de tributação reflexa;

(v) que seria incabível a cobrança das antecipações mensais de IRPJ e CSLL

Requeru ao final a declaração de nulidade do acórdão recorrido, por não ter enfrentado a questão da “realização da denúncia espontânea mediante compensação”, ou se essa questão for superada, que seja reformada o v. acórdão recorrido com a exclusão da incidência das multas de mora pelo reconhecimento da ocorrência da denúncia espontânea.

Protesta pela realização de sustentação oral.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama, Relator.

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

Arguição de nulidade do acórdão recorrido

Em sede preliminar, alega o Recorrente que a DRJ não teria enfrentado o argumento da ocorrência de denúncia espontânea, e que portanto a questão deveria ser considerada preclusa ou então que deveria ser reconhecida a nulidade da decisão recorrida.

É evidente que a questão da denúncia espontânea deve e será analisada quando da análise do mérito, eis que fundamentou o entendimento do Recorrente na apuração e preenchimento dos documentos fiscais.

Ocorre que diferentemente do alegado, a DRJ enfrentou a questão, concluindo que não obstante entender que a compensação tenha o mesmo efeito que o pagamento, no presente caso não teria sido configurado a denúncia espontânea, pelo fato do Recorrente estar sob procedimento fiscal quando encaminhou as DCOMPs. Confira-se:

(...)

3. A controvérsia estabelecida se resumiria à qualificação das compensações como pagamento para fins de aplicação do art. 138 do CTN.

Entretanto, esta não é a questão a ser analisada para solução da lide.

Na verdade, não pairam dúvidas de que a apresentação de PERDCOMP, para quitação, mediante compensação, de débitos do contribuinte, tem, regra geral, o mesmo efeito do pagamento mediante DARF, ou seja, extinguir o débito (ainda que sujeito a posterior homologação), motivo pelo qual essa questão não será objeto de manifestação neste acórdão.

A questão principal aqui é: o pagamento realizado mediante compensação, em 15/01/2014 (data de apresentação do PERDCOMP 15512.89294.150114.1.3.04-2255), configuraria denúncia espontânea, considerando que a recorrente se encontrava sob procedimento fiscal desde 09/01/2014, quando tomou ciência do Termo de Início Fiscal, conforme informação às fls. 133 a 136?

Portanto, a DRJ considerou que a Recorrente, por estar sob procedimento de fiscalização, não se encontrava espontânea para utilização da denúncia espontânea.

Portanto, rejeito a nulidade arguida.

Arguição de inexistência de MPF para fiscalização de CSLL

Para justificar seu entendimento de que a compensação por ela realizada estaria acoberta pela denúncia espontânea, o Recorrente alega que não estava sob procedimento de fiscalização relativa à CSLL, eis que no MPF não estaria expressamente consignado que a CSLL seria tributo a ser fiscalizado, mas apenas o IRPJ. E assim, por não ter sido intimado acerca da CSLL, estaria espontâneo em reação ao referido tributo. Confira-se o argumento do Recorrente:

33 A D. Turma a quo não nega o fato de que o MPF de fls. 132-136 se referiu expressamente apenas ao IRPJ de 2009-2011, mas entendeu que, por se tratar a CSLL de suposta tributação reflexa do IRPJ, este tributo também estaria abrangido na fiscalização.

34 Esse entendimento, segundo consta no v. acórdão recorrido, estaria suportado pelo art. 8º da Portaria RFB 3.014/2011, que assim dispõe:

“Art. 8º Na hipótese em que infrações apuradas, em relação a tributo contido no MPF-F ou no MPF-E, também configurarem, com base nos mesmos elementos de prova, infrações a normas de outros tributos, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa no MPF.”

35 Referido diploma normativo, contudo, versava apenas sobre planejamento e execução de procedimentos fiscais no âmbito da RFB – não cuida de regras materiais acerca da ocorrência de denúncia espontânea.

36 E é importante notar, nesse passo, que o regramento material da denúncia espontânea é informado por princípios completamente distintos dos que informam o planejamento e a execução de procedimentos de fiscalização.

37 Com efeito, em função dos objetivos acima declinados (incentivar o reporte voluntário de supostas infrações), as regras materiais da denúncia espontânea devem ser informadas especialmente pelos princípios da segurança jurídica, da moralidade e da publicidade, que exigem da Administração Pública comunicação precisa e transparente de seus atos, sem vieses de confusão ou margens para interpretações

38 Já as regras que informam o planejamento e a execução de procedimentos de fiscalização são obviamente muito mais influenciadas pelo princípio da eficiência e ao princípio da ausência de nulidade sem prejuízo (*pas de nullité sans grief*).

39 Nesse passo, ainda que por eficiência se dispense a D. Autoridade Fiscal de “regularizar” o MPF para a lavratura de um auto de infração acerca da chamada “tributação reflexa”, isto não implica a conclusão de que desde a intimação do MPF original a D. Autoridade Fiscal estaria trabalhando com o objetivo de fiscalizar especificamente a tal “tributação reflexa”.

39.1 A regra do art. 8º da Portaria RFB 3.014/2011 existe justamente em função disso: suprir um requisito de validade para a autuação de matéria que não era objeto direto da fiscalização autorizada pelo MPF inicial.

40 E, no contexto de suprir um requisito de validade de autos de infração, diga-se que a Jurisprudência deste E. CARF dá ao tema a aplicação máxima dos princípios da eficiência e da ausência de nulidade sem prejuízo – de acordo com a Súmula CARF 171, “irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento”.

41 Como se vê, seja pelo art. 8º da Portaria RFB 3.014/2011, seja pela Jurisprudência deste E. CARF, o conteúdo do MPF é praticamente irrelevante para a validade do auto de infração dele resultante.

42 Ora, ainda que o MPF seja tido como mero requisito formal, e até mesmo dispensável para a lavratura de autos de infração, estas conclusões não podem ser trazidas para a disciplina da denúncia espontânea sem a devida crítica, especialmente porque outros princípios devem ser levados em conta nesta seara.

43 Com efeito, ainda que o contribuinte seja surpreendido com um auto de infração lavrado sem qualquer intimação anterior de que a D. Autoridade Fiscal estaria verificando tal matéria (eficiência), este auto de infração ainda poderá ser discutido em todas as instâncias administrativas e judiciais postas à disposição do sujeito passivo (ausência de nulidade sem prejuízo).

44 Não é o caso da denúncia espontânea! O contribuinte que opta pela denúncia espontânea o faz na justa expectativa da exclusão das penalidades sobre matérias que não estejam sobre específica análise das D. Autoridades Fiscais.

45 E o contribuinte somente tem como saber exatamente quais matérias estão sob a análise das D. Autoridades Fiscais a partir das comunicações que lhe são entregues – comunicações essas que, em função dos princípios da publicidade, da moralidade e da segurança jurídica, devem ser transparentes, precisas e não podem induzir o contribuinte a erro ou a confusões sobre o escopo do ato.

46 Com efeito, se a D. Fiscalização afirma no MPF que vai fiscalizar apenas o IRPJ entre 2009 e 2011 – ainda que nestes procedimentos possam ser identificadas infrações de tributação reflexa – a comunicação transmitida ao contribuinte é a de que apenas o IRPJ é que está sendo verificado.

47 Não há, portanto, quebra da espontaneidade para tributos não mencionados no MPF, ainda que estes ao fim possam ser exigidos de forma meramente reflexa daquele expressamente citado no termo de início da fiscalização.

48 Além de tudo isso, diga-se que a exigência da CSLL nem sempre ocorre de forma reflexa à do IRPJ – sendo o caso dos autos (amortização de ágio registrado na aquisição de

participação societária) um dos exemplos de matéria que o simples reflexo do IRPJ é ao menos controverso.

49 Com efeito, nos termos do art. 25 do Decreto-lei 1.598/77 (vigente à época dos períodos em discussão), a amortização contábil do ágio registrado na aquisição de participações societárias deveria ser adicionada para fins de apuração do lucro real, sendo amortizável também para fins fiscais apenas quando atendidas as condições dos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97.

50 A regra do art. 25 do Decreto-lei 1.598/77, contudo, é particular à apuração do lucro real, não sendo diretamente aplicável à CSLL, razão pela qual as parcelas contábeis de amortização do lucro influenciam a base de cálculo da CSLL (lucro líquido) independentemente das condições dos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97.

51 Neste sentido há inclusive precedente da C. 1ª Turma da CSRF, *verbis*:

(...)

52 O Recorrente não nega a existência de precedentes em sentido contrário ao citado acima, mas a existência de decisão da C. 1ª Turma da CSRF no sentido de não haver identidade de regras acerca do impacto da amortização do ágio nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL indica, ao menos, a absoluta inexistência de certeza e clareza acerca da inclusão da CSLL no MPF que visava a verificação das bases de cálculo do IRPJ.

53 Por todos os motivos acima expostos, não há como concordar com o v. acórdão recorrido de que o Recorrente teria perdido a espontaneidade e o direito à exclusão das multas no caso dos autos.

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF era um mero instrumento interno da Administração Tributária para controle e planejamento de suas atividades fiscalizatórias. O documento servia para que o contribuinte confirmasse, via internet, a validade do procedimento de fiscalização a que estava sendo submetido. Eventuais erros ou omissões do MPF não ensejam a nulidade de eventual lançamento, nos termos da Súmula CARF nº 171.¹

Se o crédito tributário tiver como base os mesmos fatos, a autorização para fiscalizar o IRPJ abrange também a CSLL, nos termos do que dispunha o art. 8º da Portaria RFB nº 3.014/2011²:

O Termo de Início da Ação Fiscal, juntado à e-fl. 134 pela Recorrente, não deixa dúvida de que o objeto do procedimento fiscal foi verificar a regularidade da amortização do ágio, conforme assim consignado no TIF:

¹ Súmula CARF nº 171

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

² Art. 8º Na hipótese em que infrações apuradas, em relação a tributo contido no MPF-F ou no MPF-E, também configurarem, com base nos mesmos elementos de prova, infrações a normas de outros tributos, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa no MPF.

5. Termo de Esclarecimento, onde informe a origem do ágio lançado a título de amortização de despesa no anos-calendários de 2009 a 2011. Caso haja ágios de diversas origens, esclarecê-las de forma apartada, demonstrando para cada uma delas os valores lançados e rubricas utilizadas, nos períodos já citados, informando também possíveis e consequentes ajustes nos LALUR referentes ao ágio;

Por tratar-se de amortização de ágio, os mesmos fatos relativos ao IRPJ se aplicam à CSLL, nos termos do art. 57 da Lei nº 8.981/95³, de modo que, tratando-se de tributação reflexa, o procedimento de fiscalização restaria abrangido pelo MPF emitido.

Conclui-se, portanto, que a Recorrente estava sob procedimento de fiscalização quando encaminhou as DCOMPs, não estando no gozo de espontaneidade para fins de denúncia espontânea.

Arguição de denúncia espontânea no pagamento

Defende o Recorrente que embora as compensações das estimativas tenham sido declaradas em DCOMP transmitidas em 15/01/2014, não caberia à incidência da multa moratória porque teria realizado o pagamento dos tributos em 20/12/2013, antes da intimação do MPF relativo ao período 2009 a 2011, que teria ocorrido apenas em 09/01/2014.

Aduz que as estimativas são meras antecipações do tributo apurado no final do exercício, e que encerrado o ano-calendário o pagamento em denúncia dos saldos devidos implicaria também a exclusão das penalidades relativas a falta de pagamento das antecipações mensais (realces no original):

55 Neste contexto, quando o Recorrente transmitiu os PER/DCOMPs em questão, em 15/01/2014, a multa mora já havia sido excluída pela denúncia espontânea realizada por pagamento em 20/12/2013 – não havendo que se falar em perda da espontaneidade na intimação do MPF ocorrida em 09/01/2014.

56 Nada obstante isto, entenderam os I. Julgadores da DRJ a quo que o pagamento do saldo apurado como ajuste anual, ocorrido em 23/12/2013, não poderia ser considerado para fins de denúncia espontânea das antecipações mensais, sob o fundamento de que “a apuração e recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, e a apuração e recolhimento de IRPJ e CSLL, no ajuste anual, são obrigações diversas e totalmente independentes.”

57 Ocorre que não é este o caso! As antecipações de IRPJ e CSLL (sejam elas devidas por estimativa ou por balancete de redução), como o próprio nome esclarece, são meras antecipações da obrigação de pagar apurada ao fim do ano-calendário – tanto que o valor antecipado é efetivamente descontado do saldo a pagar no ajuste do período.

58 É o que decorre das disposições da Lei 9.430/96, cuja redação vigente no período em discussão dispunha:

³ Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

“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.

(...)

§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.

59 Como se pode ver, a obrigação de antecipar o IRPJ e a CSLL é sempre medida em função do IRPJ e da CSLL devidos no período, tanto que pode ser reduzida ou mesmo suspensa em função de tal resultado, nos termos do art. 35 da Lei 8.981/95:

“Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.”

60 Nestes termos, encerrado o ano-calendário, o pagamento em denúncia espontânea dos saldos devidos em relação ao período como um todo implica também a exclusão das penalidades relativas à falta de pagamento das antecipações mensais, já que extinta a obrigação de antecipar qualquer valor acima de referido saldo.

61 E esta conclusão é pacífica na Jurisprudência deste E. Conselho. Com efeito, cite-se o acórdão 9101-00.738, da C. 1ª Turma da CSRF, que por sua vez confirmou acórdão proferido pela antiga 5ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes:

(...)

61.1 Consoante se depreende da íntegra de referido acórdão, naquele caso o contribuinte recolheu, com juros, valores a título de antecipações em valores suficientes para a extinção do débito de IRPJ devido ao final do período de apuração. A RFB aplicou multas isoladas sobre valores de estimativas não recolhidas e o antigo Primeiro Conselho de Contribuintes havia afastado tais multas em face do reconhecimento da ocorrência de denúncia espontânea pela quitação do valor devido ao final do ano-calendário.

61.2 A D. PGFN recorreu de referido acórdão argumentando que as multas isoladas (relativas às antecipações mensais) somente poderiam ser afastadas pela denúncia espontânea específica dos valores principais de referidas antecipações (estimativas) devidos.

61.3 Sobre estes argumentos, consoante o r. voto condutor do acórdão, concluiu a C. 1ª Turma da CSRF que:

(...)

62 Nesse mesmo sentido, cite-se o acórdão 1401-001.076, tal como integrado pelo acórdão 1401-001.283:

(...)

62.1 Cite-se também o decidido no acórdão 1402-001.406:

“(…) LANÇAMENTO DO TRIBUTO COM MULTA DE OFÍCIO E DE MULTA ISOLADA EM RELAÇÃO ÀS ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS.

A multa isolada é sanção aplicável nos casos em que o sujeito passivo, no decorrer do ano-calendário, deixar de recolher o valor devido a título de estimativas ou carnê-leão.

Encerrado o ano-calendário não há o que se falar em recolhimento de carnê-leão ou de estimativa, mas sim no efetivo imposto devido. Nas situações em que o sujeito passivo, de forma espontânea, oferecer os rendimentos ou lucros à tributação, acompanhado do pagamento dos tributos e juros, aplica-se o instituto da denúncia espontânea previsto no disposto no artigo 138 do CTN. Nos casos de omissão, verificada a infração, apura-se a base de cálculo e sobre o montante dos tributos devidos aplica-se a multa de ofício, sendo incabível a exigência da multa isolada cumulada com a multa de ofício. (...)” (destaques do Recorrente)

63 Como se vê, a Jurisprudência deste E. Conselho reconhece, de forma pacífica, que a denúncia espontânea mediante pagamento do valor total devido de IRPJ e CSLL ao fim do período de apuração importa também a exclusão das penalidades que seriam aplicadas em função do não pagamento das antecipações mensais de referidos tributos.

64 O raciocínio que se aplica para a exclusão das multas de ofício isoladas também deve ser aplicado às multas de mora, razão pela qual é necessária a conclusão de que, quando o Recorrente transmitiu os PER/DCOMP em questão, em 15/01/2014, as multas de mora supostamente incidentes sobre as antecipações mensais compensadas já tinham sido excluídas pela denúncia espontânea dos saldos devidos ao fim dos respectivos anos-calendário.

A Recorrente pretende que os pagamentos realizados em 20/12/2013, a título de ajuste anual de IRPJ e CSLL, que utilizou como crédito para a compensação das estimativas, sejam aptos a configurar a denúncia espontânea.

7. Para referido pagamento, além de efetuar o recolhimento de novas DARFs (doc. 09), a defendente apresentou, em 15.01.2014, pedidos de restituição e declarações de compensação (doc. 10), dentre os quais o PERDCOMP discutido nestes autos, nos quais utilizou os valores recolhidos em 20/12/2013, a título de

ajustes anuais de IRPJ de 2012 e CSLL, de 2009 a 2012, para quitar as antecipações mensais de IRPJ e CSLL, apuradas nos respectivos períodos;

O acórdão bem fundamentou a decisão contra os argumentos da Recorrente, e por concordar com os seus termos, adoto-os como razões de decidir, reproduzindo-os abaixo:

Da “conversão” dos pagamentos dos ajustes anuais em pagamentos de estimativas mensais

A recorrente argumenta que o pagamento dos saldos decorrentes dos ajustes anuais, realizado antes do início de qualquer procedimento de fiscalização configurou denúncia espontânea e que, assim, implicaria a denúncia espontânea de infrações relativas às antecipações mensais de IRPJ e CSLL que seriam devidas durante os respectivos anos-calendário.

Assim, as compensações efetuadas teriam como objetivo “converter” os pagamentos referentes às apurações anuais de IRPJ e CSLL em pagamento das estimativas mensais desses mesmos tributos.

O argumento é improcedente pois, a apuração e recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, e a apuração e recolhimento de IRPJ e CSLL, no ajuste anual, são obrigações diversas e totalmente independentes.

A corroborar tal entendimento está o fato de que é devida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário, e mesmo se o sujeito passivo apurar prejuízo fiscal no ajuste anual, conforme disposto na alínea “b” do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996:

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:

(...)

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.

Isso porque a regra para apuração do IRPJ e da CSLL é a apuração trimestral. Mas o sujeito passivo pode, se quiser, optar pela apuração e recolhimento anual dos dois tributos, desde que calcule e recolha as estimativas mensais, nos termos do art. 2º da Lei nº 9.430/1996.

Assim, optando o sujeito passivo pela apuração e recolhimento anual do IRPJ e da CSLL, ele está obrigado à apuração e recolhimento das estimativas mensais, sob pena de multa isolada se não o fizer e ainda que o resultado anual seja prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

E nem o fato de a recorrente ter “convertido” os recolhimentos dos valores anuais em estimativas mensais, tampouco que as estimativas configuram antecipação do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, alteram a realidade de que a apuração e recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL e a

apuração anual e recolhimento do IRPJ e da CSLL devidos no ajuste anual são obrigações diversas, com bases de cálculo diversas, períodos de apuração diversos e prazo de recolhimento diversos.

Tratando-se, portanto, de obrigações diversas, improcede o argumento da recorrente de que o pagamento dos saldos de IRPJ e CSLL, anuais, em 20/12/2013 (antes do início do procedimento fiscal) implicaria a denúncia espontânea também em relação ao pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, realizadas mediante compensação, através de PERDCOMP apresentado após o início do procedimento fiscal (15/01/2014).

Da arguição de necessidade de aplicação das conclusões do procedimento fiscal

O Recorrente alega que a fiscalização determinada pelo MPF juntado à e-fl. 132-136 foi encerrada sem lançamento e que a autoridade fiscal teria concluído que teria ocorrido a denúncia espontânea dos saldos devidos ao final do período de apuração, com a exclusão das penalidades relativas ao IRPJ de 2009 a 2011.

E por conseguinte, segundo o Recorrente, se houver o entendimento de que o MPF tratou também da CSLL por decorrer de tributação reflexa, os mesmos critérios deveriam ser aplicados à CSLL, e se as multas isoladas forem excluídas da denúncia espontânea também deverão ser excluídas as multas de mora, conforme o seguinte excerto do recurso:

III.1.a. A título de argumentação: necessidade de aplicação das conclusões do procedimento fiscal de IRPJ à matéria considerada como “tributação reflexa”

65 E a conclusão acima decorre até mesmo da premissa da D. Turma a quo. Com efeito, na síntese acima já se relatou que a fiscalização iniciada pelo MPF de fls. 132-136 foi encerrada sem a lavratura de quaisquer autos de infração (fls. 137-138).

66 Com efeito, na linha do acima referido, a D. Fiscalização responsável pelo MPF de fls. 132-136 entendeu que a denúncia espontânea dos saldos devidos ao fim dos períodos de apuração excluiu todas as penalidades relativas ao IRPJ de 2009 a 2011. Tanto que encerrou tal procedimento sem nem mesmo lançar multas isoladas pela suposta falta de pagamento das antecipações mensais.

67 Caso se entenda que o MPF de IRPJ também abrange a CSLL, então a conclusão acima também se aplica para a CSLL ora em discussão e, por se tratar de tributação reflexa, os mesmos critérios aplicados ao IRPJ deveriam ser aplicados à CSLL.

68 Em outras palavras, se a fiscalização de IRPJ também incluiu a CSLL, o critério jurídico nela adotado também deve ser integralmente aplicado à CSLL – e, se as multas de ofício isoladas foram excluídas pela denúncia espontânea, também devem ser excluídas as multas de mora.

Primeiramente, há que se ressaltar que não estamos aqui a tratar da multa isolada, apenas da multa de mora.

O Recorrente afirma que pelo fato do procedimento fiscal ter sido concluído sem resultado, a autoridade fiscal não teria lançado as multas isoladas porque teria chegado à conclusão de que o recolhimento teria sido acobertado pela denúncia espontânea.

Ora, não há nenhum documento em que a autoridade fiscal consignou o entendimento alegado pela Recorrente.

O que se constata é que a Recorrente realizou a reapuração do IRPJ e da CSLL decorrente da exclusão da despesa de ágio e **realizou o recolhimento como IRPJ de ajuste de final de período** (código de arrecadação 2390) no valor de R\$ 710.000,00. Confira-se:

Comprovante de Arrecadação

Comprovamos que consta, nos sistemas de controle da Receita Federal do Brasil, registro de arrecadação de receitas federais (DARF) com as características abaixo:

Contribuinte:	BANCO VR S A
Número de inscrição no CNPJ :	78.626.983/0001-63
Data de Arrecadação:	20/12/2013
Banco / Agência Arrecadadora:	009 / 0001
Número do Pagamento:	2733703333-9
Período de Apuração:	31/12/2012
Data de Vencimento:	31/12/2013
Número do Documento:	010200903946008547
Valor no Código de Receita 2390:	658.000,00
Valor no Código de Receita 2807:	52.000,00
Valor Total:	710.000,00

Comprovante emitido às 16:11:57 de 07/01/2014 (horário de Brasília), sob o código de controle 0c77.beec.cab5.0a43.aca7.afc4.8e8a.7092

Considerando que a Recorrente informou o valor recolhido de R\$ 710.000,00 como crédito de pagamento indevido na DCOMP nº 15512.89294.150114.1.3.04-225, e esse crédito foi reconhecido, conclui-se que a Recorrente não confessou em DCTF o valor recolhido.

A Recorrente alega que a autoridade fiscal reconheceu que o recolhimento das estimativas mensais estavam acobertadas pela denúncia espontânea e por isso não aplicou a multa isolada, e que por via de consequência também não poderia ser exigida a multa de mora pela quitação em atraso das estimativas mensais.

Ora, quando verificou que o Recorrente tinha encaminhado DCOMP para compensação das estimativas mensais de IRPJ e CSLL (reapuradas com a exclusão da despesa de ágio), a autoridade fiscal considerou que as estimativas foram quitadas. Não lhe competia analisar a compensação (que ao final seria realizado eletronicamente e seguiria o fluxo normal de análise da compensação) e caso, por algum motivo, não fossem compensadas, seguiria o rito normal dos procedimentos de cobrança de compensação não homologada ou parcialmente homologada.

Portanto, não corresponde à realidade o entendimento do Recorrente de que a autoridade fiscal responsável pelo procedimento de fiscalização concluiu pela regularidade do recolhimento das estimativas sem a incidência de juros moratórios.

Da arguição de impossibilidade de cobrança das antecipações de IRPJ e CSLL

O Recorrente aduz que depois de encerrado o exercício desapareceria a obrigação de antecipar o imposto ou a contribuição mensal, ficando o contribuinte apenas obrigado ao pagamento do saldo apurado em razão do ajuste anual.

Pelo fato de não mais ser possível a cobrança de estimativa não recolhida depois de encerrado o exercício, mesmo na hipótese de não considerar ocorrida a denúncia espontânea, entende que nada haveria a ser cobrado em relação àquelas estimativas:

76 Dessa forma, admitindo-se, novamente apenas para argumentar, que não se reconheça a denúncia espontânea em qualquer hipótese aqui discutida, ainda assim não há qualquer cobrança a ser feita nestes autos.

77 Isso porque os débitos de compensações ora não homologadas se referem, como já repisado, a antecipações mensais de IRPJ e CSLL (códigos de receita 2319 e 2469) referentes aos anos calendários de 2009 a 2012, conforme “detalhamento de compensação, valores devedores e emissão de Darf”, parte integrante dos r. despachos decisórios.

78 Como já referido, pelo regime legal da apuração anual do IRPJ e da CSLL, findo o período de apuração desaparece a obrigação de antecipar o imposto ou a contribuição mensalmente, ficando o contribuinte obrigado a apenas o pagamento do saldo apurado em razão do ajuste anual.

79 Por este motivo, o E. CARF já sumulou seu entendimento pacificado no sentido da inviabilidade da cobrança de valores referentes a antecipações mensais de IRPJ e CSLL depois de encerrado o período de apuração. Veja-se:

“Súmula CARF nº 82: Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas”

80 Diante disto, ainda que não se considere ocorrida a denúncia espontânea, não poderá prevalecer a cobrança de valores referentes a antecipações mensais de IRPJ e CSLL de meses dos anos-calendário de 2009 a 2012, uma vez que os respectivos períodos de apuração já se encerraram.

81 Assim, também por este motivo, o presente Recurso Voluntário deve ser conhecido e provido para reformar o v. acórdão recorrido, reconhecendo-se a impossibilidade de haver a cobrança das antecipações mensais de IRPJ e CSLL dos anos-calendário de 2009 a 2012 em momento posterior ao do encerramento dessas apurações.

82 Assim, por todo o exposto e à vista de todos os esclarecimentos prontamente realizados pela Recorrente, é de rigor o reconhecimento da legitimidade do seu direito creditório

Há uma ambiguidade nas justificativas da Recorrente. Isto porque quitou as estimativas (“convertendo” os recolhimentos realizados a título de ajuste anual para estimativa mensal), porque entendeu que eram obrigatórios os recolhimentos das antecipações. O excerto da manifestação de inconformidade abaixo reproduzido não deixa dúvida ao afirmar que realizou o procedimento para atender rigorosamente o que determina a legislação tributária:

“Durante os procedimentos para retificação de suas DCTF e DIPJ para refletir os pagamentos acima referidos, a defendente notou que a amortização do ágio também havia afetado a apuração das antecipações mensais de IRPJ e CSLL e, a

fim de seguir rigorosamente as disposições da legislação pertinente, refez a apuração das obrigações mensais do IRPJ (ano-calendário de 2012) e da CSLL (anos-calendário de 2009 a 2012);”

Embora as estimativas mensais de IRPJ e CSLL não possam mais ser exigidas após o encerramento do exercício, no presente caso, em que as estimativas foram quitadas por meio de compensação, cabe a incidência da multa moratória sobre os débitos de estimativa compensados.

Isto porque quando do encaminhamento da DCOMP a Recorrente estava sob procedimento de fiscalização, não se podendo considerar a ocorrência de denúncia espontânea, nos termos do parágrafo único do art. 138 do CTN:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único: Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Portanto, pelo fato dos débitos compensados não estarem acobertados pela denuncia espontânea, a multa moratória deverá ser exigida.

Quanto a solicitação de sustentação oral, a possibilidade está oral está amparada no Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015. A solicitação deve ser apresentada na forma, no tempo e na lugar previstos nas orientações constantes no site institucional do CARF.

Conclusão

Por todo o exposto, voto em NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama