



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.721163/2020-90
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **1301-006.877 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 10 de abril de 2024
Recorrentes VALE S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2016, 2017

NULIDADE. SUPOSTO ENCERRAMENTO PREMATURO DA FISCALIZAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

O fato de terem sido constatados equívocos na apuração feita pela ação fiscal não é suficiente para configurar nulidade por violação à ampla defesa e ao contraditório. Erros que foram apontados pelo contribuinte e corrigidos durante o processo administrativo. Inexistência de prejuízo.

NULIDADE. SUPOSTA INEXISTÊNCIA DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA POR COISA JULGADA FAVORÁVEL. INEXISTÊNCIA.

No caso, a fiscalização contestou a própria eficácia temporal da coisa julgada obtida pela Recorrente, em função do julgamento do Recurso Extraordinário nº 582.525/SP. Assim, trata-se de questão de mérito que não se confunde com preliminar de nulidade.

EFEITOS TEMPORAIS DA COISA JULGADA. ENCERRAMENTO AUTOMÁTICO A PARTIR DE JULGAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL COM REPERCUSSÃO GERAL.

Ao julgar o Recurso Extraordinário nº 955.227, o Supremo Tribunal Federal fixou a tese de que o julgamento daquela Suprema Corte, em sede de repercussão geral, tem como consequência o encerramento automático de coisa julgada contrária favorável ao contribuinte. Fatos geradores posteriores ao RE nº 582.525/SP, que entendeu constitucional a vedação à dedução da CSLL da base de cálculo do IRPJ. Legalidade da exigência.

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

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-

calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade; no mérito, acordam os membros do colegiado em negar provimento ao Recurso Voluntário, (i) por unanimidade de votos, em relação à infração, e (ii) por voto de qualidade, para manter a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais, vencidos os Conselheiros Relator (Eduardo Monteiro Cardoso), José Eduardo Dornelas Souza e Marcelo José Luz de Macedo, que lhe davam provimento no ponto. Quanto ao Recurso de Ofício, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em lhe negar provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rafael Taranto Malheiros.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente e Redator designado

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Monteiro Cardoso - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 4.633/4.738) interposto em face de acórdão da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09 (“DRJ09”) que julgou parcialmente procedente a Impugnação, mantendo parte do crédito tributário cobrado.

Referido crédito tributário decorre de Auto de Infração (fls. 283/299) lavrado para a exigência de IRPJ dos anos-calendário de 2016 e 2017, por conta da suposta de infração de exclusão indevida de valores na determinação do lucro real, acrescido de multa de ofício sem qualificação. Também foi aplicada multa isolada por suposta falta de recolhimento de estimativa mensal de IRPJ.

As razões da autuação foram apontadas no Termo de Verificação Fiscal (fls. 274/281), da seguinte forma:

IV. DOS FATOS

A fiscalizada ingressou com ação judicial no Tribunal Regional Federal – TRF da 2ª Região (processo nº 98.0010717-7) arguindo a constitucionalidade do art. 1º da Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996, que dispõe:

Art. 1º O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo.

Parágrafo único. Os valores da contribuição social a que se refere este artigo, registrados como custo ou despesa, deverão ser adicionados ao lucro líquido do respectivo período de apuração para efeito de determinação do lucro real e de sua própria base de cálculo.

Além de pleitear o direito de deduzir os custos relativos ao pagamento da CSLL, requereu também antecipação de tutela. Em decisão de primeira instância, o pedido formulado foi julgado improcedente. Contra essa sentença, foi interposto recurso de apelação pela Vale (Apelação Cível nº 98.02.42719-5/RJ), distribuído à Quarta Turma do TRF da 2ª Região que, em julgamento realizado em 14/03/2001, decidiu, por unanimidade, dar-lhe provimento, reconhecendo o direito de o contribuinte deduzir da base de cálculo do IRPJ os valores pagos a título de CSLL.

Após o trânsito em julgado, buscando desconstituir a coisa julgada e submeter a reexame o acórdão proferido pela Quarta Turma do TRF da 2ª Região, a União Federal/Fazenda Nacional interpôs ação rescisória em 2006 (Ação Rescisória nº 0001869-93.2006.4.02.0000). Em 15/05/2008, o TRF da 2ª Região julgou improcedente o pedido rescisório e a União opôs embargos de declaração contra a decisão. No entanto, foi negado provimento aos embargos.

Assim, a União interpôs Recurso Especial e Recurso Extraordinário. Em relação a esse último, o TRF determinou que fosse sobrestado até que houvesse pronunciamento definitivo do STF no Recurso Extraordinário - RE nº 582.525/SP, que teve sua repercussão geral reconhecida. O mencionado Recurso Extraordinário foi julgado em 09/05/2013, tendo o STF se pronunciado no sentido da constitucionalidade do art. 1º da Lei 9.316/96 (acórdão publicado em 07/02/2014 e trânsito em julgado em 07/03/2014 – doc. 1):

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA DEVIDO PELA PESSOA JURÍDICA (IRPJ). APURAÇÃO PELO REGIME DE LUCRO REAL. DEDUÇÃO DO VALOR PAGO A TÍTULO DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. PROIBIÇÃO. ALEGADAS VIOLAÇÕES DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 153, III), DA RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR DE NORMAS GERAIS (ART. 146, III, A), DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA (ART. 145, § 1º) E DA ANTERIORIDADE (ARTS. 150, III, A E 195, § 7º). 1. O valor pago a título de contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL não perde a característica de corresponder a parte dos lucros ou da renda do contribuinte pela circunstância de ser utilizado para solver obrigação tributária. 2. É constitucional o art. 1º e par. ún. da Lei 9.316/1996, que proíbe a dedução do valor da CSLL para fins de apuração do lucro real, base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ. Recurso extraordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento.

Em relação ao Recurso Especial interposto pela União (REsp nº 1.199.921/RJ), seu julgamento ocorreu em 05 de setembro de 2014, quando o STJ lhe deu provimento, anulando o acórdão prolatado no julgamento dos embargos declaratórios da União e determinando que o Tribunal de origem se pronunciasse, de maneira motivada, sobre a obscuridade e omissão apontadas pela Fazenda Nacional (decisão publicada em 11/09/2014 – doc. 2).

Assim, em 14/11/2019, os embargos de declaração foram reapreciados pela 2ª Seção Especializada do TRF da 2ª Região, que decidiu pelo provimento dos embargos de

declaração, com efeitos infringentes, julgando procedente a Ação Rescisória n.º 0001869-93.2006.4.02.0000 (doc. 3):

*Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia SEGUNDA SEÇÃO ESPECIALIZADA do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, à unanimidade, **DAR PROVIMENTO** aos Embargos de Declaração, com efeitos modificativos, nos termos do voto do Relator, que passa a integrar o presente julgado. Impedida a Desembargadora Federal Cláudia Neiva. Ausentes, justificadamente, os Desembargadores Federais Luiz Antonio Soares e Leticia De Santis Mello.*

Contra essa decisão, a fiscalizada opôs embargos de declaração. Posteriormente, requereu ao Tribunal que lhe fosse atribuído efeito suspensivo. Nenhum dos dois pedidos prosperou. Em 22 de janeiro de 2020, foi indeferido o pedido de atribuição de efeito suspensivo (doc. 4). E em 18 de junho de 2020, foi prolatada decisão negando provimento aos embargos de declaração (doc. 5).

V. DO LANÇAMENTO

A fiscalizada excluiu da apuração do lucro real, o valor relativo à CSLL nos anos de 2016 e 2017 (R\$ 883.818.879,66 e R\$ 945.280.123,21, respectivamente), acreditando estar amparada pelo processo n.º 98.0010717-7, TRF da 2ª Região. No entanto, como narrado no item IV, a partir do pronunciamento definitivo do STF no Recurso Extraordinário n.º 582.525 SP pela constitucionalidade do art. 1º da Lei n.º 9.316/96, esta exclusão perdeu seu amparo, devendo o valor excluído ser lançado pela fiscalização. Este é o entendimento da PRFN2ªR/DIAES, conforme Parecer S/N, de 08/05/2015, exarado em reposta a consulta formulada por esta Demac:

“Não obstante, ressalto, com veemência, que, a partir do trânsito em julgado da decisão prolatada pelo Supremo Tribunal Federal no do RE n.º 582.525/SP, é possível não só o lançamento do tributo cujos fatos geradores a partir de então se realizarem, como o referido crédito deve ser cobrado; pois, sobre este, não pende qualquer causa suspensiva da exigibilidade.”

No mesmo sentido, o Parecer PGFN/CRJ/n.º 492/2011:

"69. Daí que as consequências mais acima elencadas (no parágrafo 59 deste Parecer) com o sendo decorrentes da cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado em face do advento de precedente objetivo e definitivo contrário do STF, operam-se, também, independentemente de prévio pronunciamento judicial nesse sentido. Assim: (i) se o precedente do STF for favorável ao Fisco, a partir do seu advento a Fazenda Nacional simplesmente pode voltar a cobrar o correspondente tributo, em relação aos fatos geradores praticados pelo contribuinte-autor dali para frente, sem que, para tanto, seja necessário obter prévio pronunciamento judicial; (ii) diversamente, se o precedente do STF for desfavorável ao Fisco, a partir do seu advento o contribuinte-autor simplesmente pode deixar de recolher o correspondente tributo, em relação aos fatos geradores ocorridos dali para frente, sem que, para tanto, seja necessário obter prévio pronunciamento judicial."

(...)

"71. Já no que pertine à situação posta na linha 'i' acima, impende esclarecer que a exigência do tributo pelo Fisco, mediante lançamento e a sua posterior cobrança em execução fiscal, em relação aos fatos geradores praticados pelo contribuinte-autor após o advento de precedente definitivo e objetivo do STF, sem que, para tanto, seja necessário o ajuizamento de ação judicial, não representa ofensa ao princípio do acesso à justiça, ou, tampouco, aos princípios do contraditório e da ampla defesa, todos de estatura constitucional."

Além disso, como já exposto, após o trânsito em julgado da decisão do STF no RE n.º 582.525, houve decisão favorável à União na Ação Rescisória n.º 0001869-93.2006.4.02.0000, que finalmente foi julgada procedente.

Dessa forma, foi adicionado, de ofício, o valor da despesa de CSLL excluído indevidamente pelo contribuinte nos anos-calendário 2016 e 2017.

A exclusão indevida da CSLL na apuração da base de cálculo de IRPJ teve reflexo não apenas no Ajuste Anual, mas também nas estimativas mensais desse tributo.

De acordo com a legislação vigente, a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no Lucro Real poderá, como alternativa à sistemática de apuração trimestral, optar pela apuração anual, com pagamento do imposto por estimativa mensal. Dentro da sistemática de apuração anual, a pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido a cada mês, desde que demonstre, por meio 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 (RIR/99, artigo 230).

A Lei n.º 9.430/1996, art. 44, § 1º, inciso IV, determinava a aplicação de multa isolada de 75% no caso da pessoa jurídica que, sujeita ao pagamento por estimativa, deixasse de fazê-lo. Essa multa isolada foi reduzida para 50% do valor da estimativa não paga, por força do art. 18 da MP n.º 303, que vigorou no período de 29 de junho a 27 de outubro de 2006, após o qual a MP ficou sem eficácia (mesma MP do Paex); mas com o advento da Lei n.º 11.488, de 15/06/2007 (conversão da MP n.º 351/2007), art. 14, voltou-se ao patamar de 50%, nos casos de aplicação de multa isolada (art. 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996). Esta penalidade reduzida (50%) se estende aos fatos pretéritos, cabendo ainda redução de 50% do valor lançado, quando o pagamento for efetuado no prazo legal de impugnação.

Verificada a insuficiência ou falta de pagamento, após o término do ano calendário, o lançamento abrangerá a multa de ofício aplicada isoladamente sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos, mesmo na hipótese de a pessoa jurídica haver apurado prejuízo no balanço encerrado em 31 de dezembro, ou na data de encerramento de suas atividades.

Foi feito o cálculo das estimativas mensais, apurando a diferença entre a estimativa calculada pelo contribuinte e a estimativa ajustada. 2 Sobre essas diferenças, aplicou-se multa isolada, conforme Demonstrativo de Cálculo da Multa Isolada.

Inconformada, a Recorrente apresentou Impugnação (fls. 312/394), que foi parcialmente acolhida pela DRJ, em acórdão (fls. 4.594/4.623) ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 2016, 2017

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE. FATOS IMPONÍVEIS DISTINTOS.

A falta de pagamento de estimativas mensais, independentemente do valor do tributo devido ao final do período de apuração anual, está sujeita à incidência da multa de ofício.

ESTIMATIVAS MENSAIS DE IRPJ NÃO PAGAS. MULTA ISOLADA DE 50%. ANO-CALENDÁRIO ENCERRADO.

A lei determina a imposição de multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre a falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) depois de

encerrado o ano-calendário, não se confundindo esta penalidade com a multa de ofício sobre o tributo devido apurado no encerramento do período.

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE
Por impedimento legal, não há recomposição do lucro da exploração, para fins da dedução da nova base de cálculo, quando apurada em lançamento de ofício.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Ano-calendário: 2016, 2017

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. LEGALIDADE.
A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

Impugnação Procedente em Parte
Crédito Tributário Mantido em Parte

Os pontos em que foi provido parcialmente o Recurso Voluntário dizem respeito a erros de cálculo em que a Fiscalização teria incorrido na apuração do tributo a pagar. No caso de um dos erros, inclusive (fls. 4.615 – item “h”), a DRJ acolheu a alegação de que o erro teria impactado a apuração do próprio IRPJ, reduzindo o lançamento proporcionalmente. Veja-se o dispositivo do acórdão recorrido:

Acordam os membros da 12ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar IMPROCEDENTE EM PARTE a impugnação, MANTENDO EM PARTE o crédito tributário lançado, nos seguintes termos:

- a) Em relação ao lançamento da multa isolada, **MANTER** o valor de R\$650.861.294,25 e **EXCLUIR** o valor de R\$1.477.149.927,66, conforme ANEXO I e II e planilhas, anexas em arquivo não paginável.
- b) Em relação ao lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, **MANTER** o valor de R\$296.730.271,89 e **EXCLUIR** o valor de R\$23.338.053,61, conforme ANEXO I e II e Planilhas, anexas em arquivo não paginável.
- c) Em relação às compensações, **AJUSTAR** os montantes dos saldos de prejuízos operacionais de períodos anteriores, de 2016, em R\$1.535.185,89, e de 2017, em R\$24.342.802,04, conforme ANEXO III.

Tendo em vista o montante do crédito tributário cancelado, que superou o estabelecido na Portaria MF nº 63/2017, a DRJ interpôs Recurso de Ofício.

A Recorrente, então, interpôs Recurso Voluntário, reiterando as alegações apresentadas na sua Impugnação, sintetizadas da seguinte forma:

- (i) “O auto de infração é nulo, em razão dos inúmeros equívocos cometidos pela fiscalização na apuração do crédito tributário devido, evidenciando a precariedade do trabalho fiscais, o que macula todo o lançamento de ofício realizado;
- (ii) o auto de infração é nulo, igualmente, por constituir crédito tributário sem que haja obrigação tributária, uma vez que: (a) a decisão transitada em julgado nos autos da ação ordinária n. 0010717-73.1998.4.02.5101 reconheceu a inexistência de relação jurídico-tributária entre a Recorrente e o fisco federal, ou seja, não há obrigação tributária; (b) a coisa julgada favorável à Recorrente permanece válida e vigente até o encerramento da ação rescisória n. 0001869-93.2006.4.02.0000, por se tratar de

decisão precária sujeita a recurso; e (c) esse cenário fica ainda mais evidente no caso vertente, pois os recursos especial e extraordinário interpostos pela Recorrente estão amparados por precedentes de observância obrigatória, que reconhecem o descabimento da ação rescisória quando a pacificação da jurisprudência em sentido contrário ao acórdão rescindendo ocorrer em momento posterior à sua prolação; tanto é que, posteriormente à apresentação da Impugnação, a Exma. Ministra Assusete Magalhães do E. Superior Tribunal de Justiça anulou o acórdão do TRF da 2ª Região em razão da falta da devida prestação jurisdicional (doc. 01), conforme será demonstrado a seguir;

- (iii) ainda que superada a nulidade, a fiscalização não poderia exigir créditos tributários relativos a períodos anteriores à prolação do acórdão do TRF da 2ª Região, haja vista que: (a) como suscitado anteriormente, a decisão precária prolatada pelo TRF da 2ª Região não tem o condão de extirpar do mundo jurídico a decisão já transitada em julgado em favor da Recorrente, ao menos até o encerramento da ação rescisória; (b) o acórdão prolatado pelo TRF da 2ª Região não se manifestou quanto à possibilidade de exigência dos créditos tributários anteriores à sua prolação, tratando-se de mera interpretação da fiscalização; e (c) a única interpretação possível, com base nas normas processuais, tributárias e constitucionais, é que o acórdão que julga procedente a ação rescisória somente desconstitui as relações jurídicas posteriores à sua prolação, o que, in casu, significa a impossibilidade de exigência de créditos tributários relativos aos anos de 2016 e 2017.
- (iv) a superveniência do precedente do STF que reputou constitucional a vedação à dedução da CSLL da base de cálculo do IRPJ (RE n. 582.525) não fez cessar a eficácia da coisa julgada da Recorrente, pois: (a) a tese da manifestada no Parecer PGFN/CRJ n. 492/2011 não se aplica ao caso dos autos, em que a validade da coisa julgada já está submetida ao crivo do Poder Judiciário nos autos da ação rescisória n. 0001869-93.2006.4.02.0000; (b) a superveniência do precedente do STF não implica violação à norma jurídica, como se discute nos autos da ação rescisória, tampouco representa uma mudança do estado de direito que justifique a aplicação da tese manifestada no parecer fazendário; e (c) ainda que assim não seja, o Parecer PGFN/CRJ n. 492 é ilegal por contrariar tese firmada em recurso repetitivo do STJ;
- (v) subsidiariamente, demonstrou-se que as multas e os juros moratórios não devem ser imputados à Recorrente, na medida em que, ao tempo em que incorreu nos fatos geradores da obrigação tributária (anos-calendários de 2016 e 2017), a Recorrente estava amparada por decisão transitada em julgado na ação ordinária n. 0010717-73.1998.4.02.5101, razão pela qual deve ser aplicado o art. 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (“CTN”), além de observância ao princípio da segurança jurídica;
- (vi) também subsidiariamente, eventual lançamento no curso da ação rescisória n. 0001869-93.2006.4.02.0000, caso admitido, somente poderia ser realizado com a finalidade de prevenir a decadência, de modo que não é cabível a imposição de multa de ofício, pela previsão do art. 63 da Lei n. 9.430/96;
- (vii) a cumulação entre as multas de ofício e isolada configura uma dupla punição pelo mesmo fato ou bis in idem e, por esse motivo, a penalidade mais grave deve ser

absorvida pela penalidade de menor ofensividade, por aplicação do princípio da consunção; e

- (viii) por fim, as autoridades fiscais da RFB incorreram em inúmeros erros no cálculo do IRPJ e da multa isolada, o que torna a autuação imprestável por indevida quantificação da matéria tributável, ou no mínimo implica a redução dos valores exigidos.”

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso, Relator.

O Recurso Voluntário foi interposto em 04/08/2021 (fls. 4.632), dentro do prazo de trinta dias contados da intimação, feita em 06/07/2021 (fls. 4.629), por procurador habilitado. Assim, presentes os pressupostos formais, conheço o recurso.

I. Preliminares

I.1. Suposta nulidade do lançamento “por falta de investigação dos fatos” pela Fiscalização

A Recorrente alega, preliminarmente, que o lançamento seria nulo em função “da falta de aprofundamento, por parte da fiscalização, da investigação dos fatos que ensejaram a lavratura do auto de infração”. Isso estaria evidenciado, em síntese, por conta (i) dos “inúmeros erros na quantificação do IRPJ exigido e na multa isolada”, (ii) pela falta de consideração dos prejuízos fiscais passíveis de redução e (iii) pela falta de realização de deduções a título de incentivos fiscais e a título de IRRF. Segundo a Recorrente, prova de encerramento precoce da atuação fiscal seria o fato de a DRJ ter cancelado em aproximadamente 69% a exigência fiscal.

Nesse sentido, alegou violação aos arts. 3º e 142 do CTN, segundo os quais a atividade de lançamento é vinculada, bem como aos princípios da ampla defesa e da busca pela verdade material.

De fato, não concordo com a alegação da DRJ no sentido de que referida preliminar se confunda com o mérito do processo. Uma coisa é a alegação da existência de erro de apuração em si. Outra, bem diversa, é sustentar que referido erro – ou a quantidade de erros existentes – impediu a Recorrente de exercer adequadamente seu direito à ampla defesa e ao contraditório, aplicáveis ao processo administrativo por disposição constituição (art. 5º, LV, da Constituição da República).

Porém, ainda que feita essa distinção, entendo que a nulidade alegada não se configurou.

Como se sabe, o lançamento possui uma dimensão de *ato* administrativo e, também, de *processo* administrativo. Nesta última acepção, garante-se ao contribuinte a apresentação de impugnação administrativa em face do ato de lançamento, podendo expor as suas razões de forma fundamentada no prazo de 30 (trinta) dias, nos termos do art. 15 do Decreto n.º 70.235/72. Neste caso, isso foi efetivamente realizado pela Recorrente, que apontou os equívocos incorridos e que foram efetivamente analisados pela DRJ, garantindo o efetivo contraditório e a ampla defesa.

Nesse sentido, não obstante o valor cancelado pela DRJ, é fato que as alegações da Recorrente foram devidamente apresentadas, consideradas e apreciadas pelo acórdão recorrido, não tendo sido comprovado o prejuízo ao direito de defesa do contribuinte decorrente dos erros eventualmente apontados e corrigidos no ato de lançamento. Veja-se precedente deste Carf:

NULIDADE. OFENSA A DIREITO. INOCORRÊNCIA. No âmbito do processo administrativo tributário prevalece o entendimento de que não há nulidade sem prejuízo (*pas de nullité sans grief*). A nulidade não decorre especificamente do descumprimento de requisito formal, mas sim do efeito comprometedor do direito de defesa assegurado ao contribuinte pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal. Afinal, as formalidades não são um fim em si mesmas, mas instrumentos que asseguram o exercício da ampla defesa. Nesse contexto, a declaração de nulidade, portanto, é excepcional, só tendo lugar quando o processo não esteja apto a atingir os seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte. (Acórdão n.º 1001-002.290, Rel. Cons. Fernando Beltcher da Silva, Sessão de 09/05/2023)

Diante do exposto, entendo improcedente a alegação de nulidade.

I.2. Suposta nulidade do lançamento por “inexistência de obrigação tributária”

A Recorrente alegou, preliminarmente, que o lançamento seria nulo, pois a Fiscalização teria constituído crédito tributário “sem que sequer exista obrigação tributária”. Segundo a Recorrente, a inexistência dessa obrigação decorreria do fato de que “ainda é detentora da coisa julgada formada na ação ordinária n. 0010717-73.1998.4.02.5101”, a qual somente poderia ser extirpada “após o encerramento da ação rescisória, com a ocorrência de novo trânsito em julgado que efetivamente desconstitua a decisão anterior” (fls. 4.652).

Neste ponto, porém, entendo que o acórdão recorrido está correto: não se trata de nulidade do lançamento, mas sim do próprio mérito da autuação. Isso porque, como exposto no TVF, o lançamento decorre exatamente da controvérsia a respeito da eficácia da coisa julgada formada na medida judicial proposta pela Recorrente.

Diante disso, entendo que não há nulidade, devendo a matéria ser enfrentada no mérito da autuação, como se fará a seguir.

II. Mérito

II.1. Coisa julgada formada na Ação Ordinária n.º 0010717-73.1998.4.02.5101 e sua aplicabilidade aos fatos abrangidos na autuação

Como relatado, a autuação tem como fundamento a suposta dedução indevida dos valores de CSLL da base de cálculo do IRPJ dos anos-calendário de 2016 e 2017, em função da suposta perda de eficácia da coisa julgada obtida pela Recorrente na Ação Ordinária n.º 0010717-73.1998.4.02.5101. Veja-se o pedido formulado (fls. 434):

21. Por todo o exposto, demonstrado à saciedade que a indedutibilidade dos custos da pessoa jurídica relativos ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido, para efeito de cálculos do lucro real, é inconstitucional, espera e confia a Autora no provimento do seu pedido, a fim de que, com a eficácia e autoridade do provimento judicial, reste declarado o seu direito de deduzir os custos ora referidos, a partir deste exercício, evitando-se que lhe sejam tributos, a título de renda, valores que representam reposições de custos necessários à formação do lucro, os quais, por definição constituem reposição de capital.

Após sentença desfavorável (fls. 451), a Recorrente obteve acórdão favorável do E. Tribunal Regional Federal da 2ª Região em 14/03/2001 (fls. 456), reconhecendo a ilegalidade e inconstitucionalidade do art. 1º da Lei n.º 9.316/96, que passou a vedar referida dedução. Em 26/02/2004, houve o trânsito em julgado do referido acórdão (fls. 469).

Em 20/02/2006, a União ajuizou a Ação Rescisória n.º 0001869-93.2006.4.02.0000 (fls. 475), requerendo o seguinte:

2) seja acolhido o pedido para que, rescindindo-se o acórdão proferido no julgamento da apelação cível n.º 98.02.42719-5, julgue-se, nesse particular, novamente a causa, a fim de que seja reiterado *in totum* o pedido formulado na demanda originária, reconhecendo-se a validade da norma inserta no art. 1º e parágrafo único da Lei 9.316, de 22 de novembro de 1996.

O TRF da 2ª Região julgou improcedente o pedido rescisório, em 15/05/2008 (fls. 652), por maioria. Segundo o acórdão (fls. 682), o entendimento que predominou foi no sentido de que havia interpretação controvertida da legislação, razão pela qual não seria o caso de provimento de ação rescisória por ofensa a literal dispositivo de lei, nos termos da Súmula n.º 343 do E. Supremo Tribunal Federal.

A União opôs Embargos de Declaração, que não foram acolhidos por decisão de 18/09/2008 (fls. 701). Em seguida, houve a interposição de Recurso Especial e de Recurso Extraordinário, sendo que o primeiro foi admitido (fls. 782/783) e o segundo sobrestado, nos termos do art. 543-B, §§ 1º a 4º, do CPC/73 (fls. 784).

O Recurso Especial teve seu seguimento negado por decisão de 08/11/2012 (fls. 839/842). Porém, em reconsideração decorrente da interposição de Agravo Regimental (fls. 860/872), datada de 05/09/2014, o acórdão que julgou os Embargos de Declaração opostos no TRF da 2ª Região foi anulado, determinando-se o retorno para novo julgamento. Esta decisão foi mantida pela C. Segunda Turma do E. STJ, em 07/06/2016 (fls. 902/904).

No novo julgamento feito pelo TRF da 2ª Região, os Embargos de Declaração foram acolhidos, com efeitos infringentes (fls. 989/990). Veja-se a ementa do julgado, de 14/11/2019:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. REAPRECIÇÃO. AÇÃO RESCISÓRIA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO REAL. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ. CSLL. DEDUÇÃO VEDADA PELO ARTIGO 1º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI 9.316/96. CONCEITO DE RENDA. ARTIGOS 43 E 110, DO CTN. CONSTITUCIONALIDADE. ACLARATÓRIOS PROVIDOS COM EFEITOS INFRINGENTES.

1. Sabe-se que os embargos de declaração, segundo a norma do art. 1.022 do CPC, são recurso de fundamentação vinculada, restrito a situações em que é manifesta a incidência do julgado em obscuridade, contradição ou omissão, admitindo-se também a utilização para a correção de inexatidões materiais e, ainda, com um pouco mais de liberalidade, para reconsideração ou reforma de decisões manifestamente equivocadas.

2. Noutro dizer, os aclaratórios têm alcance limitado, porquanto serve, tão somente, para remediar pontos que não estejam devidamente claros, seja em razão da falta de análise de um determinado aspecto considerado fundamental, seja por haver contradição ou obscuridade nos pontos já decididos, de tal sorte que o antecedente do desfecho decisório não se harmoniza com a própria decisão, que, com efeito, torna-se ilógica. Nesse sentido, os precedentes do e. STJ e desta Corte Regional: EDcl no AgRg no AREsp 1.041.612/PR, Quinta Turma, Relator Ministro JOEL ILAN PACIORNIK, julgado em 19.4.2018, DJe 9.5.2018; EDcl nos EDcl no AgRg no AREsp 491.182/DF, Terceira Turma, Relator Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, julgado em 27.2.2018, DJe 8.3.2018; ED-AC 0000678- 24.2011.4.02.5113, Terceira Turma Especializada, Relator Desembargador Federal THEOPHILO ANTONIO MIGUEL FILHO, julgado em 21.5.2018, e-DJF2R 23.5.2018; EDAC 0015152-65.2017.4.02.0000, Quarta Turma Especializada, Relator Desembargador Federal LUIZ ANTONIO SOARES, julgado em 15.5.2018, e-DJF2R 18.5.2018.

3. Na hipótese, sustenta a embargante (1) a necessidade de enfrentamento da matéria, pelo relator, para os fins de prequestionamento, uma vez que, nos termos da Súmula 320 do STJ, “a questão federal somente ventilada no voto vencido não atende ao requisito do prequestionamento”; (2) que o v. acórdão é obscuro, tendo em conta que o Relator “deixou de considerar a natureza constitucional da decisão rescindenda”, uma vez que consignou expressamente no voto condutor “que o artigo 1º da Lei nº 9.316/1996 ofendia o art. 153, inciso III, da Constituição da República Federativa do Brasil, por extrapolar o conceito de renda”; (3) que não restam dúvidas de que consta no acórdão rescindendo “declaração incidental da inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 9.316/1996”; (4) que “o voto vencedor também foi omissivo quanto à alegação da União de que não havia dissenso jurisprudencial sobre a legitimidade da lei cuja disposição literal foi ofendida pelo acórdão rescindendo, o que afastaria a incidência do enunciado nº 343 da Súmula da Jurisprudência Predominante do Supremo Tribunal Federal”; e (5) que, a teor da Súmula 98/STJ, os aclaratórios com o propósito de prequestionamento não tem caráter protelatório.

4. Com efeito, a apelante, ora embargada, insurgiu-se contra a aplicação do disposto no art. 1º, da Lei n. 9.316/1996, segundo o qual “o valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo”.

5. Todavia, o C. STF, julgando o RE nº 585.525/SP, sob o rito da repercussão geral (Tribunal Pleno, Relator Ministro JOAQUIM BARBOSA, julgado em 09.05.2013, DJe 07.02.2014), firmou o entendimento no sentido de que é constitucional a vedação da dedução do valor da CSLL da base de cálculo do IRPJ, prevista no art. 1º, da Lei nº 9.316/1996.

6. A questão também foi decidida pelo Egrégio STJ, nos autos do REsp nº 1.113.159/AM, por seu turno submetida ao regime dos recursos repetitivos, tendo aquela Corte Superior concluído que “inexiste qualquer

ilegalidade/inconstitucionalidade da determinação de indedutibilidade da CSSL na apuração do lucro real”.

7. Julgando casos fundamentalmente semelhantes, decidiu, na linha dos precedentes firmados pelas Cortes Superiores, esta Egrégia QUARTA TURMA ESPECIALIZADA: AC 0000556-52.2008.4.02.5004, Relatora Desembargadora Federal LETÍCIA DE SANTIS MELLO, julgado em 04.10.2018, e-DJF2R 08.10.2018; AC 0005025-05.2012.4.02.5101, Relator Desembargador Federal LUIZ ANTONIO SOARES, julgado em 09.03.2015, e- DJF2R 11.03.2015.

8. **Embargos de declaração providos, com efeitos infringentes para julgar procedente a presente Ação Rescisória.** Honorários advocatícios fixados em 10% (dez por cento), nos termos do inciso I, § 3º, do art. 85 do CPC/2015.

A Recorrente, então, opôs Embargos de Declaração em face desse acórdão, em 29/11/2019. Este recurso não foi acolhido, conforme acórdão de 18/06/2020 (fls. 1.155/1.157). Foram, então, interpostos Recursos Especial (fls. 1.164/1.217) e Extraordinário (fls. 1.222/1.277). Os dois foram admitidos.

O Recurso Especial foi liminarmente provido por decisão da Exma. Min. Assusete Magalhães, de 28/06/2021, para anular o acórdão que negou provimento aos Embargos de Declaração da Recorrente, a fim de que sejam apreciados os argumentos por ela apresentados. Consultando o sistema eletrônico do E. STJ,¹ os autos se encontram aguardando julgamento de Agravo Interno interposto pela Fazenda Nacional em face da referida decisão.

Portanto, no momento em que a Recorrente teve ciência da autuação, em 24/11/2020 (fls. 307), estava vigente o acórdão do TRF da 2ª Região que julgou procedente a Ação Rescisória. Vale destacar, inclusive, que esta decisão continua vigente, uma vez que o E. STJ anulou, tão somente, o acórdão que negou provimento aos Embargos de Declaração da Recorrente.

Feitos esses esclarecimentos, a questão controvertida diz respeito à retroatividade ou não do entendimento manifestado na Ação Rescisória nº 0001869-93.2006.4.02.0000, após o seu provimento pelo E. TRF da 2ª Região, para abranger a apuração do IRPJ da Recorrente relativa aos anos-calendário de 2016 e 2017.

A fim de sustentar a sua posição, a Fiscalização cita o Parecer PGFN/CJR nº 492/2011, segundo o qual os efeitos da decisão favorável à Recorrente teriam cessados com o julgamento do Recurso Extraordinário nº 582.525/SP, em 09/05/2013, independentemente do provimento ou não da ação rescisória.

De fato, em 09/05/2013, o E. STF julgou aquele recurso, sob a sistemática da repercussão geral, concluindo pela constitucionalidade do art. 1º da Lei nº 9.316/96. Veja-se a ementa do referido acórdão:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA DEVIDO PELA PESSOA JURÍDICA (IRPJ). APURAÇÃO PELO REGIME DE LUCRO REAL. DEDUÇÃO DO VALOR PAGO A TÍTULO DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. PROIBIÇÃO. ALEGADAS VIOLAÇÕES DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 153, III), DA RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR DE NORMAS

¹ <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/>. REsp nº 1925041/RJ.

GERAIS (ART. 146, III, A), DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA (ART. 145, § 1º) E DA ANTERIORIDADE (ARTS. 150, III, A E 195, § 7º). 1. O valor pago a título de contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL não perde a característica de corresponder a parte dos lucros ou da renda do contribuinte pela circunstância de ser utilizado para solver obrigação tributária. 2. É constitucional o art. 1º e par. ún. da Lei 9.316/1996, que proíbe a dedução do valor da CSLL para fins de apuração do lucro real, base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ.

Embora a questão a respeito dos efeitos automáticos das decisões do E. STF nas relações jurídico-tributárias tenham sido objeto de diversas controvérsias neste Carf, o tema foi recentemente definido pelo E. STF, também na sistemática da repercussão geral. Ao julgar o RE 955.227, foram definidas as seguintes teses jurídicas pela Suprema Corte:

1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo.
2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo.

Vale destacar, ainda, que o E. STF, por maioria, decidiu não modular os efeitos das teses fixadas, em julgamento de Embargos de Declaração opostos em face do acórdão. Portanto, não há que se falar modulação de efeitos.

Portanto, foi definido que a decisão proferida pelo E. STF no RE 582.525/SP, em 09/05/2013, interrompeu automaticamente os efeitos da coisa julgada obtida pela Recorrente na Ação Ordinária n.º 0010717-73.1998.4.02.5101, independentemente do sucesso ou não da ação rescisória. Ainda que essa última medida não existisse, não subsistiriam os efeitos da decisão transitada em julgado de modo favorável à Recorrente, respeitada a irretroatividade e a anterioridade. O ajuizamento da ação rescisória se deu em função da indefinição da matéria relativa aos efeitos da coisa julgada nas relações jurídico-tributárias, tratando-se de cautela adicional, não podendo servir como um óbice à aplicação do entendimento firmado pelo E. STF em repercussão geral.

A partir desse cenário, entendo que, no momento analisado pela autuação – anos-calendário de 2016 e 2017 – não é aplicável a coisa julgada obtida pela Recorrente na Ação Ordinária n.º 0010717-73.1998.4.02.5101, pois o julgamento do RE 582.525/SP fez com que seus efeitos fossem interrompidos imediatamente a partir do ano-calendário seguinte à decisão.

Se houve a interrupção automática dos efeitos a partir do RE 582.525/SP, é consequência direta concluir que, no momento da autuação, já havia mora da Recorrente, razão pela qual é legítima a exigência de multa de ofício e juros de mora. Por isso, concluo que não procedem as suas alegações a respeito da impossibilidade de cobrança desses acréscimos. Como verificado no TVF, não se trata de lançamento realizado para prevenir a decadência, uma vez que, entendendo pelo término da eficácia temporal da coisa julgada favorável à Recorrente a partir do julgamento do RE 582.525/SP, não havia causa suspensiva da exigibilidade.

Por fim, destaco que o art. 99 do RICARF estabelece a vinculação dos Conselheiros às decisões proferidas pelo E. STF na sistemática da repercussão geral, como é o caso do RE 955.227. Assim, trata-se de precedente de observância obrigatória.

Com base no exposto, rejeito as alegações relativas à aplicabilidade da coisa julgada favorável à Recorrente nos períodos autuados.

II.2. Exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais

A Recorrente alegou, subsidiariamente, a impossibilidade de aplicação de multa isolada para a cobrança de estimativas mensais, seja em função do encerramento do período de apuração, seja por conta da impossibilidade de sua cumulação com a multa de ofício.

De fato, entendo indevida a exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas cumulada com a multa de ofício, por conta da aplicação da 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."*

Vale destacar que não ignoro a existência de manifestações, neste Carf, no sentido de que tal enunciado não seria aplicável após a alteração feita pela Lei n.º 11.488/2007 no art. 44 da Lei n.º 9.430/1996. No entanto, entendo que o racional da súmula permanece aplicável, pois não se tratam de penalidades para condutas distintas.

Nesse sentido há precedentes desta C. Turma:

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. MULTA DE OFÍCIO INAPLICABILIDADE. Não é cabível a multa isolada de forma cumulativa com a multa de ofício sobre as faltas de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, de forma cumulativa, com a multa de ofício. (Acórdão n.º 1301-003.347, Rel. Cons. Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Sessão de 18/09/2018)

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF 105. ALCANCE. A Súmula CARF 105, que anuncia que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no artigo 44, §1º, IV, da Lei 9.430/96, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL, apurados no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício. Em que pese o entendimento sumulado ter sido construído antes da alteração promovida pela MP 351/2007, sua aplicação deve alcançar os casos em que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%. (Acórdão n.º 1301-005.681, Rel. Cons. Lucas Esteves Borges, Sessão de 15/09/2021 – decisão com base no art. 19-E da Lei n.º 10.522/02)

Além disso, o E. STJ tem se manifestado no mesmo sentido, vedando a exigência cumulativa das referidas multas, inclusive após a edição da Lei n.º 11.488/07:

5. A Segunda Turma do STJ, em julgados mais recentes, continua a aplicar o entendimento de que a vedação à cumulação das multas "isolada" e "de ofício" persiste, mesmo após as alterações promovidas pela Lei 11.488/2007. Nesse sentido: AREsp 1.603.525/RJ, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 25.11.20.

6. Agravo Interno não provido.

(AgInt no AREsp n. 1.878.192/SC, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 28/3/2022, DJe de 12/4/2022.)

Assim, concluo pela ilegitimidade da multa isolada aplicada pela Fiscalização pela falta de recolhimento de estimativas mensais, tanto em função da sua absorção pela multa de ofício quanto pela vedação ao “bis in idem” decorrente da punição dupla para uma mesma conduta.

II.3. Incidência de juros de mora sobre a multa de ofício

Por fim, a Recorrente sustentou que os juros de mora sobre a multa de ofício deveriam ser afastados, vez que não haveria autorização legal para a referida cobrança. Porém, a Súmula Carf nº 108 consolidou o entendimento no sentido de que tal exigência é legítima:

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.

Portanto, não procede a alegação formulada.

II.4. Erros de cálculo apontados pela Recorrente e rejeitados pela DRJ

Uma vez que vencido quanto à impossibilidade de concomitância entre a multa de ofício e a multa aplicada por falta de recolhimento das estimativas mensais, passo a analisar os erros de cálculo apontados pela Recorrente e rejeitados pela DRJ.

A Recorrente, subsidiariamente, também apresentou erros de cálculo em que Fiscalização teria incorrido no momento de apuração do IRPJ e da multa isolada. Dos oito erros apontados, a DRJ reconheceu a procedência de seis. Com relação aos dois equívocos que não foram reconhecidos, o acórdão recorrido sustentou o seguinte:

a) 1º ERRO – indevida transposição de valores correspondentes ao processo nº 16682.720764/2020-85.

Afirma a impugnante que a glosa fiscal correspondente ao mês de março de 2016, objeto do auto de infração em discussão no processo administrativo fiscal (PAF) nº 16682.720764/2020-85, seria de R\$43.298.000,00 e não de R\$129.894.000,00.

Verificado o cálculo realizado pela autoridade fiscal, tem-se como improcedente a alegação da impugnante.

Da análise ao PAF nº 16682.720764/2020-85, verificamos que o lançamento refere-se à amortização mensal de ágio excluído, indevidamente, da apuração do lucro real e da contribuição social sobre o lucro líquido, nos anos-calendário 2015 e 2016. Foi lançado nos meses de janeiro a março, relativamente ao ano-calendário de 2016, o valor de R\$43.298.000,00, em cada mês.

Há que se concordar que o valor amortizado e excluído da apuração do lucro real em março, efetivamente, foi de R\$43.298.000,00. Todavia, na apuração da estimativa com base em balanço de suspensão consideram-se os valores acumulados até os respectivos

meses do balanço. No caso do mês de março, portanto, deve-se considerar os valores amortizados no trimestre (janeiro, fevereiro e março), ou seja, R\$129.894.000,00 (3 x R\$43.298.000,00).

(...)

g) 7º ERRO: a estimativa do mês de dezembro 2016.

A impugnante alega não haver qualquer quantia a ser exigida a título de estimativa no mês de dezembro de 2016. Que foi apurada com base no lucro real, não tendo sido adotada base tributável estimada. Contesta a exigência da multa isolada, no montante de R\$426.978.433,75, além da multa de ofício.

Verificado o cálculo realizado pela autoridade fiscal, tem-se como improcedente a alegação da impugnante.

Não se pode acolher a alegação de que não há quantia a ser exigida a título de estimativa no mês de dezembro quando da apuração com base no lucro real.

A pessoa jurídica obrigada ao lucro real, optante pela apuração anual, quando da apuração do mês de dezembro, seja pela base estimada ou por suspensão ou redução, está obrigada a proceder ao recolhimento até o último dia útil do mês de Janeiro, nos termos do artigo 6º, §3º da Lei nº 9.430, de 1996, in verbis:

Lei nº 9.430, de 1996.

Art. 6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.

§ 1º O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro receberá o seguinte tratamento:

I - se positivo, será pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, observado o disposto no § 2º; ou

[...]

§ 3º O prazo a que se refere o inciso I do § 1º não se aplica ao imposto relativo ao mês de dezembro, que deverá ser pago até o último dia útil do mês de janeiro do ano subsequente.

Percebe-se que o próprio legislador fez distinção entre as duas sistemáticas de recolhimento dos valores devidos segundo as regras do lucro real anual – o calculado sobre os fatos geradores encerrados ao final de cada ano-calendário e aquele calculado com base na estimativa mensal – quando determina que a parcela estimada do mês de dezembro, diferentemente do imposto apurado em 31 de dezembro, deverá ser recolhida até o último dia útil do mês de Janeiro.

Eventual diferença entre a soma dos valores recolhidos ao longo do ano e o valor apurado ao final do ano-calendário, segundo as regras de apuração anual, é demonstrada na declaração apresentada no ano-calendário seguinte (DIPJ - anual).

Tanto isto é verdade (a obrigatoriedade do recolhimento de todas as antecipações mensais), que a empresa optante pelo regime de apuração do lucro real anual, além de recolher as antecipações mensais no código receita de estimativa mensal, deve apresentar 12 (doze) balanços mensais e 1 (um) balanço de ajuste anual no encerramento do ano-calendário, ao invés de 4 (quatro) balanços exigido no regime de apuração trimestral.

Importante não confundir a apuração da estimativa mensal do mês de dezembro com a apuração do ajuste anual. Conquanto haja coincidência de alguns campos e valores, suas funções são distintas. Uma tem como finalidade a verificação de valor estimado devido em dezembro e a outra a apuração do valor do IRPJ devido correspondente a todo ano-calendário. Na eventualidade desses valores se aproximarem, ou mesmo coincidirem, não dispensa a exigibilidade da antecipação devida nesse último mês de dezembro, no respectivo código de recolhimento de estimativa.

Com relação ao “1º Erro”, a Recorrente alegou que teria havido uma “transposição” indevida de valores relativos ao PAF n.º 16682.720764/2020-85, em que foram glosadas despesas com amortização de ágio no ano-calendário de 2016. Isso porque a Fiscalização teria utilizado, para cálculo da multa isolada por estimativa mensal não recolhida em março/2016, o valor de R\$ 129.894.000,00, sendo que o montante glosado para este mês, naquele Processo Administrativo, foi de R\$ 43.298.000,00.

Nesse sentido, alegou que a pretensão da Fiscalização teria sido considerar de forma neutra os efeitos do PAF n.º 16682.720764/2020-85, pois também considerou a estimativa mensal naqueles autos para a apuração feita neste. Porém, deveria ter tão somente transposto os valores de março/2016 glosados, tendo incorrido em erro ao efetuar esta medida.

Apesar das alegações da Recorrente, entendo correto o acórdão recorrido neste ponto. Isso porque a recomposição feita pela DRJ considerou a própria sistemática de apuração utilizada pela Recorrente, de utilização de balancetes de suspensão. Neste caso, a apuração da estimativa de fato deve levar em consideração o ocorrido até a data do balancete, razão pela qual foram consideradas conjuntamente os valores glosados no PAF n.º 16682.720764/2020-85 de janeiro, fevereiro e março. Isso também fez com que esses valores fossem citados nas apurações dos demais meses, mas também considerando o montante lançado a título de estimativas mensais naquele Processo Administrativo.

Para rebater as alegações da DRJ, a Recorrente alegou que esta não poderia ter modificado o critério adotado no PAF n.º 16682.720764/2020-85, mas tão somente fazer a “transposição dos valores”. Contudo, entendo que não houve qualquer modificação, considerando que foram utilizados de forma correta os valores glosados, ajustando-os para a sistemática dos balancetes de redução ou suspensão.

A respeito do “7º Erro”, a Recorrente sustenta que não haveria estimativa a recolher relativa a dezembro/2016. Apesar dos erros reconhecidos pela DRJ, que reduziu substancialmente o valor cobrado, sustentou que não haveria multa a ser aplicada, vez que não haveria estimativa a pagar. Isso porque (i) a dedução do imposto pago no exterior, informado em ECF, não teria sido considerado e (ii) a base utilizada para o tributo estimado de dezembro/2016 teria sido a mesma da apuração definitiva do IRPJ anual, razão pela qual não haveria valor a recolher.

Como bem apontado pela DRJ, porém, a Lei n.º 9.430/96, no seu art. 6º, diferencia o recolhimento da estimativa de dezembro do ano-calendário e a definitiva. Nesse sentido, a planilha do recálculo feito pela DRJ, na realidade, considerou o imposto pago no exterior quando da apuração definitiva do IRPJ (fls. 282 – arquivo não paginável). Igualmente, não há que se falar na utilização da mesma apuração do ajuste para o cálculo da estimativa. Assim, não acolho as alegações.

III. Recurso de Ofício interposto pela DRJ

Os outros seis erros de apuração foram reconhecidos pela DRJ, que cancelou parte do crédito tributário cobrado. Veja-se o dispositivo do acórdão recorrido:

Acordam os membros da 12ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar **IMPROCEDENTE EM PARTE** a impugnação, **MANTENDO EM PARTE** o crédito tributário lançado, nos seguintes termos:

- a) Em relação ao lançamento da multa isolada, **MANTER** o valor de R\$650.861.294,25 e **EXCLUIR** o valor de R\$1.477.149.927,66, conforme ANEXO I e II e planilhas, anexas em arquivo não paginável.
- b) Em relação ao lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, **MANTER** o valor de R\$296.730.271,89 e **EXCLUIR** o valor de R\$23.338.053,61, conforme ANEXO I e II e Planilhas, anexas em arquivo não paginável.
- c) Em relação às compensações, **AJUSTAR** os montantes dos saldos de prejuízos operacionais de períodos anteriores, de 2016, em R\$1.535.185,89, e de 2017, em R\$24.342.802,04, conforme ANEXO III.

Diante das exclusões feitas, foi interposto Recurso de Ofício, com fundamento no art. 34 do Decreto nº 70.235/72. Como o montante cancelado é superior ao definido na Portaria MF nº 2/2023, conheço o recurso.

Assim, vale reproduzir as razões utilizadas pela DRJ para dar provimento parcial à Impugnação:

b) 2º ERRO: o campo “Estimativa Devida – Meses Anteriores” e a fórmula utilizada no demonstrativo da fiscalização.

A impugnante alega que a fiscalização deixou de considerar em sua apuração o valor total das estimativas devidas nos meses anteriores, tendo considerado apenas o valor da estimativa devida no mês imediatamente anterior.

Verificado o cálculo realizado pela autoridade fiscal, há que se reconhecer como procedente a alegação da impugnante.

Consoante já esclarecido no item anterior, as estimativas mensais com base em balanço de suspensão são calculadas sob bases acumuladas, sendo o valor da estimativa do mês de referência obtida pela subtração dos valores das estimativas já pagas até o respectivo mês do balanço.

Ocorre que, nesta sistemática de bases acumuladas, quando o valor acumulado das estimativas já recolhidas nos meses anteriores é maior que a estimativa do mês em referência não há valor a ser recolhido. Essa situação não foi devidamente acompanhada pela autoridade fiscal.

c) 3º ERRO: a apuração do valor correspondente ao adicional de 10%.

A impugnante aduz que no campo “Estimativa Devida – Adicional 10%”, para o período do ano-calendário de 2017, a autoridade fiscal considerou o limite de R\$20.000,00 de forma acumulada, quando o correto seria considerá-lo de forma isolada no mês, como determina o artigo 2º da Lei nº 9.430, de 1996.

Verificado o cálculo realizado pela autoridade fiscal, há que se reconhecer como procedente a alegação da impugnante.

O limite mensal de dedução do adicional é de R\$20.000,00 quando a estimativa for apurada com base na receita bruta. Todavia, quando a apuração ocorrer com base em balanço de suspensão, o limite mensal será multiplicado pelo número de meses até o respectivo mês do balanço.

d) 4º ERRO: não foram considerados, no cálculo das estimativas mensais, os prejuízos fiscais acumulados.

Questiona a impugnante a não compensação dos prejuízos fiscais no cálculo das estimativas devidas, tanto no ano-calendário de 2016 quanto no ano-calendário de 2017.

Verificado o cálculo realizado pela autoridade fiscal, há que se reconhecer como procedente a alegação da impugnante.

Em relação às deduções decorrentes das novas adições a base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), deve-se conceder a dedução do prejuízo operacional de períodos anteriores, limitado a 30% (trinta por cento) da base de cálculo do IRPJ, nos termos da Instrução Normativa (IN) nº 1.700, de 2017. Confirmam-se:

Art. 49. Para efeitos do disposto no art. 47, considera-se:

I - período em curso aquele compreendido entre 1º de janeiro ou o dia de início de atividade e o último dia do mês a que se referir o balanço ou balancete;

[...]

§ 1º O lucro líquido do período em curso deverá ser ajustado por todas as adições determinadas e exclusões e compensações admitidas pela legislação do IRPJ e da CSLL.

Art. 50. A demonstração do lucro real e a demonstração do resultado ajustado relativas ao período abrangido pelos balanços ou balancetes a que se referem os arts. 47 a 49 deverão ser informadas no Lalur de que trata o art. 310, observando-se o seguinte:

II - as adições, exclusões e compensações, computadas na apuração do lucro real e do resultado ajustado, correspondentes aos balanços ou balancetes, deverão constar, discriminadamente, na Parte A do e-Lalur e na Parte A do e-Lacs, não cabendo nenhum registro na Parte B dos referidos Livros.

Em consulta a Escrituração Contábil Fiscal (ECF), verifica-se a existência de saldo de prejuízos fiscais acumulados para fazer frente à pretensão da impugnante.

e) 5º ERRO: a fiscalização não considerou o valor do IRRF para efeito de apuração do valor das estimativas mensais.

Afirma a impugnante que a fiscalização não considerou, na reapuração das estimativas mensais, o IRRF relativo a determinados meses dos anos-calendário de 2016 e 2017, conforme demonstrativo que apresenta:

ANO-CALENDÁRIO 2016												
DEDUÇÕES LEGAIS	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	ABRIL	MAIO	JUNHO	JULHO	AGOSTO	SETEMBRO	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO
IRRF	-	-	-	4.033.107,61	-	-	-	-	-	28.871.832,93	-	75.852.391,63
ANO-CALENDÁRIO 2017												
DEDUÇÕES LEGAIS	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	ABRIL	MAIO	JUNHO	JULHO	AGOSTO	SETEMBRO	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO
IRRF	-	23.407.502,54	8.186.767,79	-	-	-	-	-	-	-	-	141.832.489,71

Verificado o cálculo realizado pela autoridade fiscal, há que se reconhecer como procedente a alegação da impugnante.

Em análise das ECF dos anos-calendário 2016 e 2017, enviadas pela impugnante, verifica-se que foram deduzidos os valores a título IRRF pela impugnante. Como no Termo de Verificação Fiscal (TVF) não constou nenhum elemento que pudesse desconsiderar a referida dedução, na reapuração realizada foram consideradas as retenções na fonte.

f) 6º ERRO: falta de consideração das deduções legais no valor das antecipações mensais.

A impugnante questiona o fato de não terem sido consideradas as deduções admitidas em lei para efeito de apuração da estimativa mensal. No quadro a seguir, demonstra as deduções que deveriam ser consideradas.

2016	2017
Vale Cultura	-
Programa de Alimentação ao Trabalhador (PAT)	Programa de Alimentação ao Trabalhador (PAT)
Lucro da exploração	Lucro da exploração
Reinvestimento	Reinvestimento

Verificado o cálculo realizado pela autoridade fiscal, há que se reconhecer como procedente a alegação da impugnante.

Em análise das ECF dos anos-calendário 2016 e 2017, enviadas pela impugnante, verifica-se que foram deduzidos os valores a título Lucro da Exploração, PAT, Reinvestimento e Vale Cultura. Como no Termo de Verificação Fiscal (TVF) não constou nenhum elemento que pudesse desconsiderar as referidas deduções, na reapuração realizada foram consideradas as deduções com Lucro da Exploração, PAT, Reinvestimento e Vale Cultura da base de cálculo das estimativas mensais.

Em relação às deduções decorrentes do lançamento tributário, deve-se conceder o incentivo ao Programa de alimentação ao trabalhador (PAT) – na proporção de 15% (quinze por cento) sobre a soma das despesas de custeio realizadas com o programa, limitada a 4% (quatro por cento) do valor imposto devido antes do adicional –, e ao incentivo ao Vale Cultura – na proporção de 15% (quinze por cento) sobre a soma das despesas com aquisição de vale cultura, limitada a 1% (um por cento) do valor imposto devido antes do adicional.

Em consulta a Escrituração Contábil Fiscal (ECF), enviada pela impugnante, verifica-se que os valores registrados, tanto do PAT quanto do Vale Cultura, nos respectivos anos-calendário, são suficientes para fazer frente à dedução pretendida. Tocante ao lucro da exploração, por impedimento legal, não há recomposição para fins da dedução da nova base de cálculo, quando apurada em lançamento de ofício (Instrução Normativa SRF n.º 267, de 23 de dezembro de 2002).

(...)

h) 8º ERRO: o valor da despesa de CSLL considerado no campo “Adição da CSLL”.

A impugnante afirma que a autoridade fiscal, “ao realizar os cálculos dos valores indevidamente deduzidos a título de CSLL, considerou valores que não foram efetivamente deduzidos pela impugnante. Além de contemplarem as deduções efetivamente realizadas a título de CSLL, também incluem valores que haviam sido adicionados à apuração do IRPJ do período”. Apresenta, para tanto, planilha Adições e

Exclusões, arquivo não paginável, onde relaciona os valores mensais de CSLL revertidos que deseja serem excluídos da base de cálculo da multa isolada.

Verificado o cálculo realizado pela autoridade fiscal, há que se reconhecer como procedente a alegação da impugnante.

Em consulta a Escrituração Contábil Fiscal, verificou-se que já haviam sido considerados como adição ao e-Lalur os valores relativos à reversão parcial da provisão para CSLL (valor provisionado a maior). No entanto, referida adição (reversão parcial de provisão) não foi computada para efeito do lançamento.

(...)

Dos Erros de Cálculo na Apuração do IRPJ.

32. A impugnante também afirma que o mesmo erro apontado no item “h” do tópico anterior repercute na apuração do IRPJ devido em 31 de dezembro, para os anos-calendário 20016 e 2017.

33. Verificado o cálculo realizado pela autoridade fiscal, há que se reconhecer como procedente a alegação da impugnante, o que implica a redução do lançamento em R\$23.338.053,61.

Verificando as razões adotadas pela DRJ, entendo que os equívocos apontados procedem, tendo acertado o acórdão recorrido ao efetuar a sua correção. Assim, entendo por manter referido acórdão, quanto ao Recurso de Ofício, por seus próprios fundamentos.

IV. Dispositivo

Diante do exposto, conheço o Recurso Voluntário, rejeito as preliminares e, no mérito, lhe dou provimento parcial, para cancelar a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais.

Ainda, conheço o Recurso de Ofício e lhe nego provimento, mantendo o acórdão recorrido na parte em que deu provimento à Impugnação da Recorrente.

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Monteiro Cardoso

Voto Vencedor

Conselheiro Rafael Taranto Malheiros, Redator designado.

1. Em que pese o bem fundamentado voto do I. Relator, como é praxe, restou vencido em seu entendimento, por maioria qualificada, quando dos debates procedidos nos transcorrer da sessão de julgamento, no que pertine à **concomitância de multas de ofício e isolada**, como se verá.

2. Quanto à possibilidade, a posição adotada pelo Relator foi, em síntese, a seguinte:

“De fato, entendo indevida a exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas cumulada com a multa de ofício, por conta da aplicação da Súmula Carf n.º 105: [...]”

Vale destacar que não ignoro a existência de manifestações, neste Carf, no sentido de que tal enunciado não seria aplicável após a alteração feita pela Lei n.º 11.488/2007 no art. 44 da Lei n.º 9.430/1996. No entanto, entendo que o racional da súmula permanece aplicável, pois não se tratam de penalidades para condutas distintas”.

3. Todavia, entendeu a maioria qualificada da Turma que a edição da Súmula se reporta a acórdãos-paradigma proferidos quando o art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, ainda não tinha sido modificado pela MPv n.º 351, de 2007 (em vigor a partir de janeiro deste ano), convertida na Lei n.º 11.488, de 2007. A redação do inc. IV do § 1º deste artigo mencionava que as multas nele previstas seria exigidas “isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda [...], na forma do art. 2º [referente às estimativas], que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal [...] no ano-calendário correspondente”, que dava azo à interpretação no sentido de que o valor da base de cálculo da multa isolada estava inserido na base de cálculo da multa de ofício, que levava à vedação à incidência desta concomitância. Lembre-se que o inc. II da redação então vigente se referia a casos de “evidente intuito de fraude”.

3.1. Entretanto, a nova redação dada ao artigo pela referida MPv, aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de 22/01/2007, afastou qualquer dúvida sobre a possibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e das multas isoladas. As hipóteses de incidência que ensejam a imposição dessas penalidades em razão da falta de pagamento da estimativa são distintas, cada qual tratada em inciso próprio no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996. Nesse contexto, não há que se falar na aplicação do disposto na Súmula n.º 105 do CARF, que se aplica aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, como visto.

3.2. Os incs. I e II do referido dispositivo tratam de suportes fáticos distintos e autônomos, que têm por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo distintas. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário; a multa isolada é apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou, ainda, mediante receita bruta acumulada mensalmente. São materialidades independentes, não havendo que se falar em concomitância.

CONCLUSÃO

4. Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso de Ofício. Quanto ao Recurso Voluntário, voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, em lhe negar provimento.

(assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros

