



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.002290/2010-34
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9101-005.895 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 1 de dezembro de 2021
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
FLORA PRODUTOS DE HIGIENE E LIMPEZA S.A.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

CONCOMITÂNCIA ENTRE MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF 105. INOCORRÊNCIA. Deve ser conhecido o recurso especial fazendário se a exoneração da multa isolada teve em conta períodos de apuração entre a edição da Medida Provisória nº 351, de 2007, e a Lei nº 11.488, de 2007, e um dos paradigmas apresentados evidencia a manutenção da penalidade isolada neste período.

VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DO “NON BIS IN IDEM”. DENÚNCIA ESPONTÂNEA E NÃO CABIMENTO DE MULTAS DE MORA E DE OFÍCIO. CONTEXTOS FÁTICOS E JURÍDICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial da Contribuinte na parte em que os acórdãos apresentados para demonstrar as divergências evidenciam decisão em contexto fático e jurídico distinto, concernente à impossibilidade de lançamento ou cobrança de tributos parcelados de natureza distinta de estimativas integrantes da apuração que resulta no tributo devido no ajuste anual, este objeto de lançamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2007

AUTO DE INFRAÇÃO PARA COBRANÇA DE TRIBUTO DEVIDO NO AJUSTE ANUAL. ESTIMATIVAS INCLUÍDAS EM PROGRAMA DE PARCELAMENTO EM VALOR SUPERIOR. IMPROCEDÊNCIA.

As estimativas são antecipações do tributo devido ao final do ano-calendário. Não se pode exigir CSLL a título de ajuste anual quando o valor das antecipações já confessadas, e cuja exigibilidade está suspensa em razão de adesão a programa de parcelamento, supera o valor que se pretende cobrar na autuação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

MULTA ISOLADA. INCLUSÃO DO VALOR DAS ESTIMATIVAS EM PROGRAMA DE PARCELAMENTO. PENALIDADES. ARTIGO 112 DO CTN.

O artigo 112, inciso II, do Código Tributário Nacional estabelece a interpretação mais favorável ao acusado em matéria de penalidades, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Luis Henrique Marotti, Alexandre Evaristo Pinto e Caio Cesar Nader Quintella que votaram pelo não conhecimento, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões, quanto ao mérito, os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob. Quanto ao Recurso Especial do Contribuinte, acordam, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação ao item 3 do recurso, vencida a conselheira Livia De Carli Germano (relatora) que votou pelo conhecimento integral, e, no mérito, na parte conhecida, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões, quanto ao mérito, os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Andréa Duek Simantob. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo em face do acórdão 1401-000.905, de 4 de dezembro de 2012, assim ementado e decidido:

Acórdão recorrido 1401-000.905

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO -
CSLL**

Ano-calendário: 2007

PRELIMINAR DE NULIDADE

Rejeita-se a alegação de nulidade do lançamento, por suposta ausência do Termo de Verificação Fiscal, uma vez que tal documento consta dos autos, os quais sempre estiveram à disposição do contribuinte na repartição fiscal.

**MULTA ISOLADA CONCOMITANTE COM MULTA DE OFÍCIO.
IMPOSSIBILIDADE.**

Tendo em vista que as estimativas são antecipações de tributo que será devido ao final do ano calendário, cujas obrigações são absorvidas a partir do encerramento do ano calendário pelo ajuste anual, não pode haver a cumulação da multa de ofício com a multa isolada, sob pena de dupla penalização sob o mesmo ato infracional.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para cancelar a concomitância da multa isolada sobre as estimativas não pagas. Vencidos os Conselheiros Fernando Luiz Gomes de Mattos (Relator) e Antonio Bezerra Neto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira.

O auto de infração em questão (fls . 233-245) exigiu (i) principal de CSLL devida em 31 de dezembro de 2007, acrescido de juros de mora e multa de ofício de 75%, bem como (ii) multas isoladas de CSLL referentes às estimativas de abril, maio e junho de 2007.

A Fazenda Nacional não apresentou embargos de declaração.

Apresentou, sim, recurso especial para questionar a parte da decisão recorrida que exonerou as multas isoladas em razão de estas terem sido exigidas cumulativamente com a multa de ofício proporcional ao tributo devido no final do ano, indicando como paradigmas os acórdãos 1202-000.964 e 1302-001.080.

Em 22 de abril de 2016 o Presidente de Câmara deu seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, assim consignando acerca da divergência jurisprudencial:

(...)

A decisão recorrida exonerou a referida multa isolada em razão desta ter sido exigida cumulativamente com a multa de ofício proporcional ao tributo devido no final do correspondente exercício, nos seguintes termos (fl. 1230):

Em verdade, tenho entendimento de que a multa isolada é a penalização pelo não pagamento do tributo devido por estimativa no curso do exercício fiscal. No entanto, o CARF tem entendimento pacificado, para fatos anteriores a lei nº 11.480/2007, no sentido de que, encerrado o exercício e apurado o recolhimento a menor do tributo, este deve vir acompanhado da multa proporcional, com exclusão da cobrança da multa isolada, sob pena de penalizar duplamente o contribuinte pela mesmo fato.

A dupla penalização do Contribuinte, com a exigência da multa de ofício e da multa isolada, antes do advento da lei n.º 11.480/2007, constitui, no entendimento deste Conselho, uma irregularidade que deve ser afastada com a exclusão da multa de ofício.

Por seu turno, o recorrente afirma que essa decisão diverge de outras decisões em casos análogos, julgados pelo CARF, no que diz respeito às estimativas devidas a partir do ano 2007. Para demonstrar a divergência, o recorrente aponta como paradigmas os acórdãos n.º 1202-000.964 e n.º 1302-001.080. Passa-se à análise desses acórdãos.

O Acórdão n.º 1202-000.964, supracitado, adotou a seguinte ementa:

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A incidência de multa isolada aplicável na hipótese de falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL não elide a aplicação concomitante de multa de ofício calculada sobre diferenças do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, por observarem previsões legais específicas.

Transcreve-se parte do respectivo voto condutor:

Entendo que não há que se confundir a base de cálculo da multa isolada e a base de cálculo de eventual multa de ofício, já que, em caso de opção pela sistemática das estimativas, o tributo não é apurado trimestralmente, mas anualmente, e a base de cálculo da multa isolada é a estimativa mensal calculada a partir da receita bruta. A multa de ofício, por sua vez, incide sobre o imposto ou contribuição efetivamente devidos ao final do período de apuração.

Nesse sentido, a nova redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007, ao art. 44 da Lei n.º 9.430/96, que alterou o percentual da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas, de 75% para 50%, veio apenas reforçar essa distinção.

Ademais, a legislação possibilita o não recolhimento de antecipação, desde que apresentado o balancete mensal que comprove que as antecipações recolhidas superam o valor do tributo até aquele momento apurado, o que não implica dizer que a multa isolada prevista no art. 44, inciso II, alínea “b” da Lei n.º 9.430/96 não é devida após o encerramento do período. A determinação legal é clara nesse sentido, ao reafirmar que a multa é devida “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”.

A comparação entre esses dois posicionamentos já deixa clara a divergência entre eles no que diz respeito à possibilidade de se exigir a multa isolada em tela, quando há a exigência de multa de ofício proporcional, a qual foi afastada no acórdão recorrido.

Portanto, faz-se necessária a manifestação da Câmara Superior.

Uma vez que já está caracterizada a divergência pela análise do primeiro acórdão paradigma, deixa-se de analisar o segundo acórdão apontado como paradigma.

(...)

Intimado, o sujeito passivo apresentou contrarrazões, alegando o não cabimento do recurso especial eis que interposto contra decisão que adota o entendimento de súmula deste Colegiado. Questiona também o mérito do recurso.

Contra o acórdão recorrido, o sujeito passivo apresentou primeiramente embargos de declaração, alegando que este teria sido omissivo quanto a questões sobre as quais deveria haver se pronunciado. Tais embargos foram rejeitados por meio do despacho de fls. 495-498, de 19 de maio de 2017, que afirmou: “*Como se vê a turma não foi omissa na análise do que era relevante para a questão, concluindo que o débito em questão não foi parcelado, por isso foi lançado.*”

Em seguida, o sujeito passivo apresentou ele também recurso especial, o qual foi parcialmente admitido, nos termos do despacho de fls. 608-620, de 9 de agosto de 2017.

As seguintes matérias não tiveram seguimento: (1) “*nulidade do lançamento por preterição do direito de defesa*”; e (2) “*ausência do exame das provas apresentadas*”.

O recurso especial do sujeito passivo foi admitido quanto às seguintes matérias: (3) “*improcedência do auto de infração, em razão da adesão ao parcelamento instituído pela Lei n.º 11.941/09 antes do início do procedimento fiscal*”, (4) “*violação do princípio do “non bis in idem”, em razão do parcelamento do débito ora exigido*” e (5) “*denúncia espontânea e não cabimento das multas de mora e de ofício*”.

O sujeito passivo foi intimado acerca do seguimento parcial e não apresentou agravo.

Transcreve-se abaixo os trechos do despacho de admissibilidade do recurso especial do sujeito passivo, na parte em que admitiu as matérias recursais (grifos e destaques do original):

(...)

(3) “improcedência do auto de infração, em razão da adesão ao parcelamento instituído pela Lei n.º 11.941/09 antes do início do procedimento fiscal”

Decisão recorrida:

Não há ementa correspondente a essa matéria.

[...].

Multa isolada sobre débitos de estimativas mensais de CSLL

Analisando-se a DIPJ/2008 apresentada pela contribuinte (fls. 303305), verifica-se que a contribuinte declarou débitos de CSLL a Pagar referentes aos meses de abril, maio e junho, nos valores respectivos de R\$ 147.346,16, R\$ 4.908.038,07 e R\$ 1.153.138,81. Idênticos valores foram declarados nas DCTF correspondentes (fls. 299 a 301).

No entanto, os aludidos valores não foram recolhidos, conforme revela o documento de fls. 67 (tela do Sistema Sinal 08 da RFB).

Conforme relatado, a recorrente reconhece a falta de recolhimento dos aludidos valores, tanto é que solicitou a inclusão destes débitos no parcelamento instituído pela Lei n.º 11.941/09.

Em casos de falta de recolhimento de estimativas, é devida a multa isolada, conforme previsto pela Lei n.º 9.430/96 (com a redação dada pela Lei n.º 11.488/2007), verbis:

[...].

A situação descrita no presente processo subsume-se com perfeição à hipótese de incidência da multa isolada prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430/96. Relembro que os aludidos débitos foram confessados em DCTF e não foram recolhidos no ano-calendário de 2007.

*O parcelamento dos débitos referentes às estimativas de CSLL dos meses de abril, maio e junho de 2007, efetuados após o AC 2007, **não produzem qualquer efeito sobre a exigibilidade da multa isolada.** Afinal, o aludido parcelamento visou, simplesmente, saldar um débito confessado e não pago em seu vencimento. E este inadimplemento é, justamente, o fato descrito na norma como necessário e suficiente para a exigência da multa isolada.*

CSLL apurada ao final do ano-calendário 2007

Conforme revelam os documentos de fls. 286-288, os débitos de “CSLL a Pagar” apurada na DIPJ/2008 (R\$ 5.301.735,46; fl. 176) não consta da relação dos débitos parcelados, com base na Lei n.º 11.941/09.

Obviamente, tal débito efetivamente não poderia constar do aludido parcelamento, posto que não foi informado em DCTF (em outras palavras, o referido débito não havia sido previamente confessado).

Na realidade, o aludido débito somente foi constituído em 30/07/2010, por meio do auto de infração que integra o presente processo. Relembro, por oportuno, que o parcelamento da Lei n.º 11.941/09 somente poderia alcançar os créditos constituídos ou confessados até 30/11/2008.

Uma vez que o débito em apreço não foi incluído no parcelamento retrocitado e também não foi pago, é forçoso concluir que foi correta a sua formalização, por meio de auto de infração, acrescido da multa de ofício e juros de mora.

Acórdão paradigma n.º 1202-000.839, de 2012:

PARCELAS DE ESTIMATIVAS MENSAS NÃO RECOLHIDAS. OPÇÃO AO PARCELAMENTO INSTITUÍDO PELA LEI N.º 11.941/2009 ANTERIOR AO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. NÃO EXCLUSÃO DA ESPONTANEIDADE.

Comprovado nos autos que a Recorrida confessou seus débitos de estimativas mensais no Refis, antes do início do procedimento fiscal, não devem proceder os lançamentos consubstanciados no auto de infração. Assim, devem ser cancelados o principal e a multa de ofício aplicada.

MULTA ISOLADA.

Tendo sido confessados no Refis os valores de estimativas, assim como a multa pelo atraso no recolhimento, torna-se incabível a exigência cumulativa da multa isolada.

[...].

Trata-se o presente processo de Autos de Infração consubstanciados em lançamentos de IRPJ e CSLL, somados a multa de ofício cumulada com multa isolada e juros, decorrentes das insuficiências de recolhimento de estimativas mensais no ano-calendário de 2007 (fls. 60/74).

Segundo consta dos autos, a fiscalização cotejou a DIPJ de 2008 com as DCTFs desse mesmo período e constatou que as parcelas de estimativas foram confessadas em DCTF e apuradas em DIPJ, mas verificou que não teria havido o respectivo pagamento.

Em face dessa insuficiência no pagamento das estimativas mensais, a autoridade fiscal lavrou os presentes Autos de Infração.

Intimada da lavratura dos Autos de Infração, a Recorrida apresentou Impugnação (fls.86/97), alegando em síntese o seguinte:

(i) Reconhece que as parcelas de estimativas de IRPJ e CSLL, apontadas como em aberto, de fato não foram liquidadas, razão pela qual teria confessado referidos débitos no Programa de Parcelamento instituído pela Lei n.º 11.941/2009 (“Refis da Crise”);

[...].

Conforme relatado, o presente processo trata de lançamentos de IRPJ, CSLL, multas (de ofício cumulada com a isolada por insuficiência de recolhimento de estimativas mensais) e juros à taxa SELIC. A Recorrida reconheceu, em sua peça impugnatória, o seu inadimplemento perante a Receita Federal do Brasil, mas informou que teria incluído todos os seus débitos no Programa de Parcelamento instituído pela Lei n.º 11.941/2009, conhecido como Refis da Crise.

[...].

Assim, por tudo o quanto acima exposto, concordo com a decisão recorrida e não vejo necessidade de sua reforma, pois a Recorrida, em demonstração de sua boa-fé e antes do início de qualquer procedimento fiscal, confessou todos os seus débitos no Programa de Parcelamento instituído pela Lei nº 11.941/2009, o que já afasta a possibilidade de lavratura de Autos de Infração para cobrarem referidos débitos já confessados.

[...].

Conforme se observa do artigo acima transcrito, referida multa deve ser aplicada nos casos de falta de recolhimento do tributo. Ocorre que, no presente caso, conforme confirmado pela decisão recorrida, os débitos de IRPJ e CSLL que estão sendo cobrados nos Autos de Infração foram confessados pela Recorrida no Refis da Crise dentro do prazo legal, ou seja, não há que se falar em falta do recolhimento do tributo, devendo ser afastada a aplicação da multa de ofício. [...].

[...].

Com relação à multa isolada, esta incide sobre os valores não recolhidos a título de estimativa, conforme dispõe o artigo 44, inciso II da Lei nº 9.430/96. Porém, nos casos em que os valores de estimativas encontram-se parcelados, já com a exigência de multa pelo atraso do recolhimento, não é cabível a aplicação de outra penalidade. [...].

[...].

Portanto, tendo sido confirmada a adesão da Recorrida ao Refis da Crise em momento anterior ao início do procedimento fiscal, não devem proceder os lançamentos aqui discutidos.

Acórdão paradigma nº 1401-001.696, de 2016:

PARCELAMENTO DO DÉBITO. CONFISSÃO DE DÍVIDA.

Os débitos incluídos em parcelamento feito antes do início da fiscalização não devem ser objeto de lançamento de ofício, não obstante o contribuinte somente ter se manifestado em sede de Recurso Voluntário.

[...].

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 11-23.745, da 3ª Turma da DRJ/REC, que, por sua vez, decorre de impugnação sobre auto de infração de CSLL no valor de R\$ 254.282,27, incluídos juros e multa de ofício, referente ao ano-calendário de 2001.

De acordo com a fiscalização, a Recorrente deixou de recolher a CSLL com base nas seguintes irregularidades:

[...];:

b) Diferença apurada entre o valor informado na DIPJ e o valor declarado em DCTF - valor originário de R\$ 101.132,66.

No Recurso Voluntário, a empresa apresentou fato novo, informando que o valor do débito lançado pela fiscalização já havia sido inserido em parcelamento junto à Receita Federal antes do procedimento de fiscalização, juntando extratos do PAES e PAEX (fls. 120 e 121) e solicitando a procedência do Recurso Voluntário.

[...].

Conforme se pode depreender do Relatório Fiscal e dos documentos acostados ao processo, mormente quanto ao resultado da diligência fiscal, a Recorrente parcelou o montante de R\$ 101.132,662, antes do início do procedimento fiscal de fiscalização.

Nesse sentido, entendendo que o montante originário de R\$ 101.132,66 deve ser exonerado da infração.

No tocante a essa terceira matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que o parcelamento dos débitos referentes às estimativas de CSLL dos meses de abril, maio e junho de 2007, efetuados após o AC 2007, não produzem qualquer efeito sobre a exigibilidade da multa isolada e que, uma vez que o débito em apreço [saldo anual] não foi incluído no parcelamento retrocitado e também não foi pago, é forçoso concluir que foi correta a sua formalização, por meio de auto de infração, acrescido da multa de ofício e juros de mora, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1202-000.839, de 2012, e 1401-001.696, de 2016) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que, comprovado nos autos que a Recorrida confessou seus débitos de estimativas mensais no Refis, antes do início do procedimento fiscal, não devem proceder os lançamentos consubstanciados no auto de infração [IRPJ e CSLL, somados a multa de ofício e juros] e que, tendo sido confessados no Refis os valores de estimativas, assim como a multa pelo atraso no recolhimento, torna-se incabível a exigência cumulativa da multa isolada (**primeiro acórdão paradigma**) e que os débitos incluídos em parcelamento feito antes do início da fiscalização não devem ser objeto de lançamento de ofício [CSLL, juros e multa de ofício] (**segundo acórdão paradigma**).

(4) “violação do princípio do “non bis in idem”, em razão do parcelamento do débito ora exigido”

Decisão recorrida:

Não há ementa correspondente a essa matéria.

[...].

Multa isolada sobre débitos de estimativas mensais de CSLL

Analisando-se a DIPJ/2008 apresentada pela contribuinte (fls. 303305), verifica-se que a contribuinte declarou débitos de CSLL a Pagar referentes aos meses de abril, maio e junho, nos valores respectivos de R\$ 147.346,16, R\$ 4.908.038,07 e R\$ 1.153.138,81. Idênticos valores foram declarados nas DCTF correspondentes (fls. 299 a 301).

No entanto, os aludidos valores não foram recolhidos, conforme revela o documento de fls. 67 (tela do Sistema Sinal 08 da RFB).

Conforme relatado, a recorrente reconhece a falta de recolhimento dos aludidos valores, tanto é que solicitou a inclusão destes débitos no parcelamento instituído pela Lei nº 11.941/09.

Em casos de falta de recolhimento de estimativas, é devida a multa isolada, conforme previsto pela Lei nº 9.430/96 (com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007), verbis:

[...].

A situação descrita no presente processo subsume-se com perfeição à hipótese de incidência da multa isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Relembro que os aludidos débitos foram confessados em DCTF e não foram recolhidos no ano-calendário de 2007.

O parcelamento dos débitos referentes às estimativas de CSLL dos meses de abril, maio e junho de 2007, efetuados após o AC 2007, não produzem qualquer efeito sobre a exigibilidade da multa isolada. Afinal, o aludido parcelamento visou, simplesmente, saldar um débito confessado e não pago em seu

vencimento. E este inadimplemento é, justamente, o fato descrito na norma como necessário e suficiente para a exigência da multa isolada.

Acórdão paradigma n.º 3402-002.209, de 2013:

PROCESSO ADMINISTRATIVO. CONFISSÃO DE DÍVIDA E CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO VIA PARCELAMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO POSTERIOR. DESCABIMENTO. CANCELAMENTO.

Sendo o parcelamento uma forma de constituição válida do crédito tributário em favor da Administração, em que a Lei atribui o efeito de confissão de dívida, a lavratura de Auto de Infração posterior traduz-se em descabida duplicidade de lançamento, devendo ser afastados os lançamentos quanto aos valores comprovadamente inseridos no parcelamento.

[...].

Segundo Termo de Constatação Fiscal, o lançamento deveu-se ao fato de ter sido constatado que o sujeito passivo informou em DCTF e recolheu a menor o imposto, em virtude de ter escriturado indevidamente no Livro RAIPI créditos de terceiros, ou ainda, créditos calculados sobre a aquisição de insumos isentos, não tributados e alíquota zero, bem como crédito presumido para compensar PIS/COFINS de exportações, ora inserindo crédito no Livro RAIPI em desacordo com o escriturado no Livro Registro de Entradas, ora simplesmente informando na DCTF valor menor que o apurado no RAIPI.

[...].

Todavia, o fato de ter efetivado o parcelamento importa em lançamento tributário anterior, quanto aos valores confessados, bem como importa em confissão de dívida, o que, tecnicamente, já permite à Administração exigir o crédito tributário em questão e, por consequência lógica, impede um segundo lançamento tendo por base os mesmos períodos e valores.

Nesta senda, é de se ressaltar que o pedido de parcelamento importa em confissão de dívida e enseja a constituição do crédito tributário para todos os efeitos, nos termos do art. 33, § 7º da Lei 8.212/91 e alterações, que se encontra assim redigido:

[...].

Logo, o que se verifica no caso em tela é que o próprio contribuinte por meio do autolancamento constituiu o crédito tributário no momento em que reconheceu como devido o débito de IPI, compreendidos nos períodos descritos no documento de folhas 151 (np.) e se comprometeu a pagá-lo mediante o parcelamento legalmente instituído. Assumiu, igualmente, o efeito de que, se eventualmente não viesse a honrar com o parcelamento, já submeter-se-ia diretamente à inscrição em dívida ativa para execução forçada de bens, sem precisar passar pela análise do “mérito” do débito, que se procederia no âmbito do processo administrativo tributário que aqui cuidamos.

[...].

Nesse caso, entendo estar vedado o lançamento do débito em duplicidade, ou seja, através do Parcelamento PAEX (confissão de dívida – autolancamento) e através do valor lançado de ofício no Auto de Infração de idêntico objeto àquele, como pretende à Recorrente com a apresentação de sua defesa.

Relativamente a essa quarta matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que o parcelamento dos débitos referentes às estimativas de CSLL dos meses de abril, maio e junho de 2007, efetuados após o AC 2007, não produzem qualquer efeito sobre a exigibilidade da multa isolada, o **acórdão paradigma** apontado (Acórdãos n.ºs 3402-002.209, de 2013) decidiu, **de modo**

diametralmente oposto, que, *sendo o parcelamento uma forma de constituição válida do crédito tributário em favor da Administração, em que a Lei atribui o efeito de confissão de dívida, a lavratura de Auto de Infração posterior traduz-se em descabida duplicidade de lançamento, devendo ser afastados os lançamentos quanto aos valores comprovadamente inseridos no parcelamento.*

(5) “denúncia espontânea e não cabimento das multas de mora e de ofício”

Decisão recorrida:

Não há ementa correspondente a essa matéria.

[...].

A recorrente alegou ter realizado o pagamento do tributo sob exame, de forma parcelada, antes de qualquer procedimento fiscal. No seu entender, tal fato daria ensejo à aplicação do instituto da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN.

Referida alegação foi magistralmente refutada pela decisão de piso, razão pela qual transcrevo e adoto parcialmente suas razões de decidir, fls. 329-330:

[...].

15.2. Cabe ressaltar que o instituto da denúncia espontânea não se coaduna com o parcelamento do débito.

Acórdão paradigma n.º 3801-00.391, de 2010:

PARCELAMENTO. ESPONTANEIDADE.

Somente os débitos confessados em pedido de parcelamento antes do início da ação fiscal gozam do atributo da espontaneidade e dispensam o lançamento de ofício. Inobstante isso, havendo recolhimento, esses devem ser considerados no cálculo do débito.

[...].

Existe sim “Pedido de Parcelamento de Débitos — PEPAR”, conforme fl. 48, Processo Administrativo n.º 10768.004850/2003-10. De fato, constam como parcelados débitos de Cofins referentes aos meses janeiro/2001, maio/2002 e junho de 2002, nos valores informados na impugnação, conforme documentos por mim anexados às folhas 72 e 73. No caso dos meses de maio e junho de 2002, foram parcelados exatamente os valores já considerados declarados pelo fiscal autuante.

Entretanto, consta do pedido de fl. 48 que o mesmo foi elaborado em 28/05/2003 e recepcionado na SRF em 29/05/2003, conforme documentos às folhas 70 e 71, quando o contribuinte já havia sido intimado do início da ação fiscal, conforme Termo de Início de Fiscalização de folha 24.

Por fim, com referência a essa quinta matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *o instituto da denúncia espontânea não se coaduna com o parcelamento do débito*, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão n.º 3801-00.391, de 2010) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que *os débitos confessados em pedido de parcelamento antes do início da ação fiscal gozam do atributo da espontaneidade e dispensam o lançamento de ofício.*

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização, em parte, das divergências de interpretação suscitadas.**

Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROPONHO seja **ADMITIDO, EM PARTE**, o Recurso Especial interposto.

(...)

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões alegando falta de interesse de agir quanto à discussão acerca das multas isoladas exigidas para os meses de abril, maio e junho de 2007, tendo em vista que, nesse ponto, o acórdão recorrido foi favorável ao sujeito passivo. No mérito, sustenta que as multas isoladas são exigíveis ainda que o sujeito passivo tenha aderido ao parcelamento, bem como defende a inexistência de denúncia espontânea no caso concreto.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

Conhecimento: recurso especial da Fazenda Nacional

Conforme relatado, a Fazenda Nacional se insurge contra o acórdão recorrido, na parte em que este afastou a cobrança das multas isoladas exigidas em concomitância com a multa de ofício.

O voto vencedor exonera as multas isoladas sob a premissa de que estas se referem a fatos anteriores à Lei 11.488/2007, *in verbis*:

(...)

Em verdade, tenho entendimento de que a multa isolada é a penalização pelo não pagamento do tributo devido por estimativa no curso do exercício fiscal. No entanto, o CARF tem entendimento pacificado, para fatos anteriores a lei nº 11.480/2007 (sic), no sentido de que, encerrado o exercício e apurado o recolhimento a menor do tributo, este deve vir acompanhado da multa proporcional, com exclusão da cobrança da multa isolada, sob pena de penalizar duplamente o contribuinte pela mesmo fato.

A dupla penalização do Contribuinte, com a exigência da multa de ofício e da multa isolada, antes do advento da lei nº 11.480/2007 (sic), constitui, no entendimento deste Conselho, uma irregularidade que deve ser afastada com a exclusão da multa de ofício.

(...)

Observo que não houve a oposição de embargos de declaração referentes a esse ponto do acórdão 1401-000.905.

Neste sentido, **considerando a premissa fática da qual partiu a decisão recorrida**, verifico que esta está de acordo com o enunciado da Súmula CARF n. 105, que diz:

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

O Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 373/2015 (RICARF/2015), estabelece, no §3º do artigo 67 do Anexo II, que "*Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso*".

Assim, é de se rejeitar o conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional.

Nesse ponto, observo que, em sede de exame de admissibilidade de recurso especial, o que se faz é analisar os *fundamentos* da decisão recorrida, em contraposição quer aos fundamentos do paradigmas apresentados, quer às decisões e enunciados com efeitos vinculantes para este Colegiado.

Dito de outra forma, não cabe, em sede de exame de admissibilidade de recurso especial, questionar as *premissas fáticas* do acórdão recorrido, eis que eventuais omissões, contradições, obscuridades ou erros materiais de tal decisão devem ser corrigidas por meio do recurso próprio, que são os embargos de declaração.

Assim, não tendo sido opostos tais embargos com relação a esse ponto da decisão recorrida, há de se considerar, para fins de exame de admissibilidade de recurso especial, as premissas fáticas tais como declaradas pelo voto vencedor acima transcrito.

Por tal razão, compreendo ser irrelevante, em sede de exame de admissibilidade de recurso especial, o fato de que o auto de infração em questão está, efetivamente, discutindo multas isoladas referentes aos meses de abril, maio e junho de 2007, portanto cobradas já sob a nova redação do artigo 44 da Lei 9.430/1996 (eis que esta foi dada pela MP 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488, de 15 de junho de 2007).

A Fazenda Nacional deveria ter oposto embargos de declaração para, eventualmente, corrigir essa aparente obscuridade do voto vencedor do acórdão recorrido, antes de tentar manejar recurso especial buscando reverter a decisão.

Da forma como os fatos se apresentam, temos que a decisão recorrida adota entendimento de súmula de jurisprudência deste CARF, o que impede o conhecimento do recurso nos termos do §3º do artigo 67 do Anexo II do RICARF/2015.

Ante o exposto, oriento meu voto para não conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional.

Tendo restado vencida quanto ao entendimento acima, quanto à demonstração da divergência jurisprudencial concordo com o despacho de admissibilidade. De fato, o voto do acórdão paradigma analisado pelo despacho trata de multas isoladas aplicadas de 2004 a 2007 e menciona que a alteração trazida pela Lei 11.488/2007 apenas reforça seu entendimento, do que se depreende que ele se aplica ao período tanto anterior quanto posterior a essa lei.

Conhecimento: recurso especial do sujeito passivo

A Fazenda Nacional questiona a admissibilidade do recurso especial do sujeito passivo observando que este não teria interesse em discutir acerca das multas isoladas exigidas para os meses de abril, maio e junho de 2007, tendo em vista que nesse ponto o acórdão recorrido lhe foi favorável.

Não obstante, como se abordará mais adiante, o sujeito passivo não pretende com seu recurso especial discutir a cobrança das multas isoladas exoneradas pelo acórdão recorrido, mas sim a exigência do principal de CSLL, bem como a cobrança da multa de ofício de 75%.

Lembrando que o auto de infração em questão exige (i) principal de CSLL devida em 31 de dezembro de 2007, acrescido de juros de mora e multa de ofício de 75%, bem como (ii) multas isoladas de CSLL referentes às estimativas de abril, maio e junho de 2007.

Em seu recurso especial, o sujeito passivo parece justificar a interposição do recurso especial na rejeição de seus embargos de declaração, *in verbis*:

(...)

6. Em síntese, restou reconhecida a impossibilidade de cobrança da multa isolada em concomitância com a multa de ofício, tendo em vista que as duas se destinam a penalizar a mesma infração.

7. Apesar de concordar com o v. acórdão no que diz respeito à impossibilidade de aplicação da multa isolada, o mesmo incorreu em omissão, o que ensejou a oposição de Embargos de Declaração, rejeitados pelo Presidente da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamentos, motivo pelo qual a Recorrente interpõe o presente Recurso Especial.

8. Restará demonstrado, portanto, que o acórdão recorrido não pode subsistir, especialmente porque vai de encontro à jurisprudência de outras turmas desta E. Corte. É o que veremos a seguir.

(...)

Em uma primeira leitura do recurso especial, pareceu a esta Relatora que muito do que se pretendeu discutir ali seria acerca do que a decisão recorrida entendeu dos fatos colocados para a sua análise, e não matéria de direito.

Por exemplo, no item 3 de seu recurso especial (“*improcedência do auto de infração, em razão da adesão ao parcelamento instituído pela Lei nº 11.941/09 antes do início do procedimento fiscal*”), o sujeito passivo alega que a CSLL ora cobrada foi incluída em programa de parcelamento antes de qualquer procedimento fiscal e que, por isso, não poderia ser objeto do lançamento em discussão.

Tal alegação pareceu, em um primeiro momento, afrontar premissa fática do próprio acórdão recorrido, eis que este afirmou que referido débito não foi incluído em parcelamento, *in verbis* (grifamos):

(...)

Conforme revelam os documentos de fls. 286-288, os débitos de “CSLL a Pagar” apurada na DIPJ/2008 (R\$ 5.301.735,46; fl. 176) não consta da relação dos débitos parcelados, com base na Lei nº 11.941/09.

Obviamente, tal débito efetivamente não poderia constar do aludido parcelamento, posto que não foi informado em DCTF (em outras palavras, o referido débito não havia sido previamente confessado).

Na realidade, o aludido débito somente foi constituído em 30/07/2010, por meio do auto de infração que integra o presente processo. (...)

Tal circunstância foi, inclusive, reafirmada no despacho de admissibilidade, que novamente se reproduz (grifos nossos):

Enquanto a decisão recorrida entendeu que o parcelamento dos débitos referentes às estimativas de CSLL dos meses de abril, maio e junho de 2007, efetuados após o AC 2007, não produzem qualquer efeito sobre a exigibilidade da multa isolada e que, uma vez que o débito em apreço [saldo anual] não foi incluído no parcelamento retrocitado e

também não foi pago, é forçoso concluir que foi correta a sua formalização, por meio de auto de infração, acrescido da multa de ofício e juros de mora, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 1202-000.839, de 2012, e 1401-001.696, de 2016) decidiram, de modo diametralmente oposto, que, comprovado nos autos que a Recorrida confessou seus débitos de estimativas mensais no Refis, antes do início do procedimento fiscal, não devem proceder os lançamentos consubstanciados no auto de infração [IRPJ e CSLL, somados a multa de ofício e juros] e que, tendo sido confessados no Refis os valores de estimativas, assim como a multa pelo atraso no recolhimento, torna-se incabível a exigência cumulativa da multa isolada (primeiro acórdão paradigma) e que os débitos incluídos em parcelamento feito antes do início da fiscalização não devem ser objeto de lançamento de ofício [CSLL, juros e multa de ofício] (segundo acórdão paradigma).

Fosse esse o caso, o recurso especial não deveria ser admitido, eis que este não pretende devolver a esta CSRF a análise de genuína divergência jurisprudencial, mas sim a reanálise de fatos.

O mesmo raciocínio é de ser aplicado aos itens 4 e 5 do recurso especial.

Todavia, verificando-se com mais atenção o contexto do auto de infração, percebe-se que o que está em discussão, aqui, é definir, *juridicamente*, o que se entende por “incluir um débito em parcelamento”.

É dizer, diante das mesmas circunstâncias fáticas, o acórdão recorrido entendeu que os débitos em questão não estavam incluídos no programa de parcelamento, sendo que no caso dos paradigmas entendeu-se que os débitos em questão estavam parcelados.

No caso dos autos, o sujeito passivo declarou em DIPJ CSLL a pagar no valor de R\$ 5.301.735,46, tendo indicado que não fez recolhimentos de estimativas. Posteriormente -- mas antes do procedimento fiscal -- ele optou pelo parcelamento da Lei 11.941/2009 e, na relação de débitos parcelados, consta as estimativas de abril, maio e junho de 2007, no valor total de R\$6.208.523,04.

No Termo de Verificação Fiscal, a autoridade lançadora não ignora a inclusão de tais débitos no parcelamento (pelo contrário, a reconhece), mas mesmo assim exige o valor de principal de CSLL de R\$ 5.301.735,46 simplesmente porque “*não foram identificados pagamento através de DARF ou compensação através de Per/Dcomp's, referente à CSLL (Apuração Final)*” (fl. 234).

Ou seja, o auto de infração em questão exige o valor declarado pelo sujeito passivo como “apuração final”, sob a premissa de que tal valor não está incluído em parcelamento, não considerando os valores de estimativas como parte de tal saldo final devido. O acórdão recorrido concorda com tal raciocínio, afirmando que o principal de tributo cobrado no auto de infração (R\$ 5.301.735,46) é devido pois não consta da relação dos débitos parcelados.

Por outro lado, o paradigma afasta o lançamento por considerar que o sujeito passivo confessou todos os seus débitos no Programa de Parcelamento instituído pela Lei 11.941/2009, computando as estimativas como parte do principal devido.

Ante o exposto, conheço do recurso especial do sujeito passivo quanto ao item

3.

No item 4 (“*Da violação do princípio do ‘non bis in idem’ em razão do parcelamento do débito ora exigido*”), o sujeito passivo questiona o principal de tributo cobrado no auto de infração, sustentando que “*a conduta do fisco de efetuar o lançamento do débito que*

já foi objeto de parcelamento resulta em prejuízo à recorrente, bem como afronta ao princípio do non bis in idem” (fl. 523).

Novamente, aqui se coloca em discussão o conceito de “débito incluído em parcelamento”, sustentando o sujeito passivo, em termos jurídicos, que ele não pode ser cobrado de um valor de principal quando incluiu em parcelamento valores de estimativas inclusive superiores ao valor exigido no auto de infração, e apresentando paradigma que sustenta tal entendimento, em circunstâncias fáticas semelhantes.

Assim, igualmente **conheço do recurso especial do sujeito passivo quanto ao item 4.**

Por fim, no item 5 do recurso especial (“*Da denúncia espontânea e do não cabimento das multas de mora e de ofício*”) o sujeito passivo questiona a multa de ofício aplicada sobre a CSLL considerada devida em dezembro de 2007, alegando que “... *em caso de denúncia espontânea de infração (art. 138 do CTN), são excluídas as multas, ainda que o pagamento do tributo seja objeto de parcelamento.*”

Como afirmou o despacho de admissibilidade, enquanto a decisão recorrida entendeu que o instituto da denúncia espontânea não se coaduna com o parcelamento do débito, o acórdão paradigma decidiu que os débitos confessados em pedido de parcelamento antes do início da ação fiscal gozam do atributo da espontaneidade. **Compreendo configurada a divergência jurisprudencial também quanto ao item 5.**

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer do recurso especial do sujeito passivo.

Conhecimento: conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para não conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional e para conhecer do recurso especial do sujeito passivo.

Mérito

Ante a relação de prejudicialidade entre as matérias objeto dos recursos especiais, analiso primeiramente o recurso especial do sujeito passivo para, então, como restei vencida quanto à admissibilidade, analisar o mérito do recurso especial da Fazenda Nacional.

Mérito: recurso especial do sujeito passivo

O sujeito passivo questiona a decisão recorrida na parte em que esta entendeu exigíveis o principal de CSLL lançado, bem como a multa de ofício de 75%

Especificamente, o recurso especial do sujeito passivo teve seguimento especificamente para a matéria: (3) “*improcedência do auto de infração, em razão da adesão ao parcelamento instituído pela Lei nº 11.941/09 antes do início do procedimento fiscal*” – na media em que este voto restou vencido quanto à admissibilidade das matérias (4) “*violação do*

princípio do “non bis in idem”, em razão do parcelamento do débito ora exigido” e (5) “denúncia espontânea e não cabimento das multas de mora e de ofício”.

Quanto à matéria (3) **“improcedência do auto de infração, em razão da adesão ao parcelamento instituído pela Lei nº 11.941/09 antes do início do procedimento fiscal”**:

Nesse item de seu recurso especial o sujeito passivo questiona o valor de principal de CSLL cobrado no auto de infração, sob a alegação de montante superior foi incluído em programa de parcelamento antes de qualquer procedimento fiscal e, por isso, não haveria sequer ajuste a ser objeto do lançamento ora em discussão.

O documento de fls. 293-295, emitido pela Receita Federal através do e-CAC em 26 de agosto de 2010, indica que o sujeito passivo optou pela inclusão da “totalidade de seus débitos” no parcelamento da Lei 11.941/2009, e menciona os seguintes débitos de CSLL:

2484 - CSLL					
PA/Ex	Dt.Veto	Valor Original	Saldo Devedor	Unid. Monet.	
04/2007	31/05/2007	147.346,16	147.346,16	REAL	
05/2007	29/06/2007	4.908.038,07	4.908.038,07	REAL	
06/2007	31/07/2007	1.153.138,81	1.153.138,81	REAL	

Sobre o presente processo, tal documento observa:

Processos Fiscais

CNPJ 08.505.736/0001-23

Processo	Situação
19515.002.290/2010-34	NAO EXIGIVEL - AGUARDANDO PRAZO-COM PRAZO

Como visto, tanto o lançamento quanto o acórdão recorrido entendem que o valor de principal de CSLL é devido eis que este, especificamente, não foi mencionado no parcelamento.

Transcrevo trecho do Termo de Verificação Fiscal (fl. 234):

2. Auto de Infração

Conforme podemos observar nas afirmações do contribuinte e na documentação relativa aos valores incluídos no parcelamento da Lei nº 11.941/2009, o contribuinte parcelou os valores da CSLL Estimativas Mensais a Pagar – Cód. Darf 2484.

O valor apurado na Ficha 17 – CSLL a Pagar – refere-se ao montante definitivo devido pelo contribuinte, conforme apresentado em sua DIPJ, que abaixo transcrevemos:

Linha 43	Base de Calc. Antesda Comp. BC Neg de Per. Anteriores	58.908.171,80
Linha 44	(-) Base de Cál. Neg. da CSLL de Per. Ant.-Ativ. Geral	-
Linha 45	(-) Base de Cál. Neg. da CSLL de Per. Ant.-Ativ. Rural	-
Linha 46	BASE DE CÁLCULO DA CSLL	58.908.171,80
Linha 47	Contrib. Social sobre o Lucro Líquido por Atividade	5.301.735,46
Linha 48	Adição de Créd. De CSLL s/ Deprec. Util. Anteriormente	-
Linha 49	TOTAL DA CSLL	5.301.735,46
Linha 59	CSLL Mensal Paga por Estimativa	-
Linha 61	CSLL A PAGAR	5.301.735,46

Cabe observar que o contribuinte, corretamente, não preencheu a Linha 59 – CSLL Mensal Paga por Estimativa, pois não procedeu ao recolhimento das mesmas, apenas declarou em DCTF, conforme demonstrado no Quadro do item 2 do Termo de Intimação Fiscal nº 001, lavrado em 05/05/2010.

Dessa forma, consideramos como correta a apuração final apresentada na Ficha 17, no montante de R\$ 5.301.735,46.

Em consequência, em pesquisas feitas nos sistemas informatizados da RFB, não foram identificados pagamento através de DARF ou compensação através de Per/Dcomp's, referente à CSLL (Apuração Final), no montante de R\$ 5.301.735,46.

Portanto, será emitido Auto de Infração para cobrança, de ofício, do referido crédito tributário.

Compreendo que a premissa da qual partiu a autuação resta equivocada. É fato que o valor que está sendo exigido no auto de infração em questão, a título de CSLL devida no ajuste anual (R\$5.301.735,46), é menor do que a soma das estimativas mensais confessadas pelo sujeito passivo e, inquestionavelmente, incluídas em parcelamento (R\$6.208.523,04).

É preciso considerar que as estimativas nada mais são do que antecipações da CSLL devida ao final do ano-calendário. Assim, muito embora o valor do ajuste anual não tenha sido pago, não se pode *exigir* a título de CSLL devida ao final do ano calendário um valor que esteja incluído no que o valor das antecipações já confessadas e cuja *exigibilidade restou suspensa* em face da adesão ao parcelamento, nos termos do artigo 151, VI do CTN.

Assim, equivocou-se a autoridade autuante ao lavrar o auto de infração em questão, eis que, antes de considerar como *exigível* o valor de R\$5.301.735,46 declarado na DIPJ como ajuste anual, deveria ter considerado o valor das estimativas que, embora não tenha sido computado em tal apuração, já estava confessado e incluído em parcelamento.

Lembrando que a dedução de estimativas do valor devido no ajuste anual independe da apresentação de PER/DCOMP, ante a própria natureza das estimativas, que é de mera antecipação do tributo cujo fato gerador se efetiva apenas em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário.

Ante o exposto, oriento meu voto para dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo, cancelando-se o principal de tributo cobrado por meio do auto de infração em discussão.

Mérito: recurso especial da Fazenda Nacional

Como restei vencida acerca da (in)admissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional, passo a analisar o seu mérito.

O recurso especial da Fazenda Nacional questiona o cancelamento das multas isoladas referentes às estimativas dos meses de abril, maio e junho de 2007, cobradas em concomitância à multa de ofício calculada sobre o valor do ajuste anual da CSLL 2007.

O auto de infração menciona que a cobrança foi efetuada com base no artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/1996, alterado pelo art. 14 da Medida Provisória 351/2007.

Como visto, esta Relatora deu provimento ao recurso especial do sujeito passivo, cancelando o auto de infração na parte em que este cobra a CSLL devida no ajuste anual e a multa de ofício sobre tal valor.

Na ausência de concomitância com a multa de ofício, tenho orientado meus votos no sentido de que as multas isoladas são, em tese, devidas em caso de não quitação das estimativas mensais.

Não obstante, no caso dos autos, toda a discussão se deu porque as estimativas em questão foram incluídas em programa de parcelamento, conduta que apenas veio a ser vedada posteriormente aos fatos discutidos nos presentes autos, com o advento da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. Assim, como bem observou a Conselheira Edeli Pereira Bessa em sua declaração de voto *infra*, há mínimo uma dúvida quanto à existência da infração “ausência de quitação das estimativas”, considerando o seu parcelamento tempestivo.

E, na dúvida, o Código Tributário Nacional estabelece a interpretação mais favorável ao acusado em matéria de penalidades, nos seguintes termos:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Neste sentido, e também considerando as razões para o provimento do recurso especial do sujeito passivo, é de se negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para: ii) quanto ao recurso especial do sujeito passivo: conhecer integralmente e, uma vez vencida, na parte conhecida (item 3) dar provimento; e (ii) quanto ao recurso especial da Fazenda Nacional: não conhecer e, como restei vencida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Redatora designada.

A I. Relatora restou vencida em sua proposta de não conhecer do recurso especial da PGFN, bem como de conhecimento do recurso especial do Contribuinte. A maioria qualificada do Colegiado compreendeu que o recurso especial da PGFN deveria ser conhecido, e que o recurso especial da Contribuinte deveria ser conhecido apenas parcialmente.

O lançamento formalizado nestes autos contempla exigência de CSLL devida no ajuste anual de 2007, bem como multa isolada por falta de recolhimento de estimativas devidas em abril, maio e junho de 2007.

No acórdão recorrido, nº 1401-000.905, o relator, ex-Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos, restou parcialmente vencido em seu entendimento favorável à manutenção integral da exigência, sob o entendimento de que o parcelamento das estimativas não afastava a infração de falta de recolhimento destas, bem como de que o principal devido no ajuste anual seria exigível porque não incluído no parcelamento. Prevaleceu o entendimento expresso no voto vencedor do ex-Conselheiro Alexandre Antonio Alkmin Teixeira, no sentido de que *o CARF tem entendimento pacificado, para fatos anteriores a lei nº 11.480/2007, no sentido de que, encerrado o exercício e apurado o recolhimento a menor do tributo, este deve vir acompanhado da multa proporcional, com exclusão da cobrança da multa isolada, sob pena de penalizar duplamente o contribuinte pela mesmo fato.*

Nota-se que, possivelmente tendo em conta a edição em 15/06/2007 da Lei nº 11.488, o redator do voto vencedor entendeu aplicável nestes autos – que contemplam falta de recolhimento de estimativas de abril a junho/2007 - a jurisprudência deste Conselho, ao final consolidada na Súmula CARF nº 105, de que a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/96 não permitiria a exigência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas concomitantemente com a multa proporcional aplicada sobre o tributo devido no ajuste anual.

Contudo, a Lei nº 11.488/2007 é fruto da conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, e que assim alterou a legislação em debate:

Art. 14. O art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

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

I - de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

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.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38.

..... ” (NR)

Em sua redação original, a Lei nº 9.430/96 previa a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas em seu §1º, inciso IV, nos seguintes termos:

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

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

[...]

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

[...]

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

[...]

É neste cenário que restou sumulado por esta Turma o entendimento pela inexigibilidade da multa isolada na forma originalmente prevista no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430/96, se aplicada concomitantemente com a multa proporcional sobre o tributo devido no ajuste anual:

Súmula CARF nº 105

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

Acórdãos Precedentes:

9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012 (*negrejou-se*)

O acórdão recorrido, assim, não aplica o entendimento consolidado na Súmula CARF n.º 105, mas sim o estende até a edição da Lei n.º 11.488/2007, desconsiderando a alteração promovida no art. 44 da Lei n.º 9.430/96 desde a Medida Provisória n.º 351/2007. Note-se que o lançamento já foi formalizado sob os efeitos destas alterações e traz o seguinte enquadramento legal (e-fl. 243):

Arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei n.º 9.430/96 alterado pelo art. 14 da Medida Provisória n.º 351/07.;

Arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei n.º 9.430/96 alterado pelo art. 14 da Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007.

A PGFN, de seu lado, argumenta que os paradigmas n.º 1202-000.964 e 1302-001.080 analisaram casos similares e adotaram soluções diferentes, e aduz que:

Analisando-se os autos, vê-se que a aplicação da multa de ofício, prevista no art. 44, inc. I, da Lei 9.430/96, resultou falta de recolhimento de tributo (CSLL) por parte da empresa. A denominada multa isolada, fundada no art. 44, II, 'b' da Lei 9.430/96, foi aplicada em razão do descumprimento da sistemática de recolhimento por estimativa mensal da CSLL.

[...]

Sob essa ótica, o não recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa é infração bastante diversa daquela consistente na omissão de receitas apurada ao final do ano-calendário. Nada impede que dessas infrações resultem penalidades distintas: da omissão de rendimentos, decorre a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96; enquanto que do descumprimento do regime de recolhimento de estimativa, decorre a multa isolada prevista no atual art. 44, inciso II, alínea "b", da mesma Lei.

[...]

Por outro lado, a multa isolada será devida ainda que, ao final do período, tenha sido apurado prejuízo fiscal, já que a infração da qual resulta essa multa consiste, simplesmente, no descumprimento do regime de recolhimento mensal por estimativa, não possuindo qualquer relação com o pagamento em si do imposto. É o que se extrai do atual art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei 9.430/96, segundo o qual a multa isolada será devida ainda que o contribuinte tenha "apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente".

Em suma, as multas de ofício e isolada não decorrem da mesma infração. São multas inteiramente diversas, previstas em lei, e não configuram bis in idem.

Nestes termos, a argumentação da PGFN está pautada já na redação alterada pela Medida Provisória n.º 351/2007, dada a referência expressa ao disposto no art. 44, inciso II, alínea "b" da Lei n.º 9.430/96, e não no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430/96. Assim, o recurso especial não pretende a afirmação de interpretação contrária à Súmula CARF n.º 105.

Por fim, quanto aos paradigmas indicados, tem-se que no acórdão n.º 1202-000.964 foi analisada exigência de multa isolada concomitantemente com multa proporcional sobre débitos apurados entre os anos-calendário 2004 e 2007, já lançadas sob a redação alterada pela Medida Provisória n.º 351/2007, concluindo-se pelo cabimento de todas as exigências. Do voto da ex-Conselheira Viviane Vidal Wagner consta que:

Entendo que não há que se confundir a base de cálculo da multa isolada e a base de cálculo de eventual multa de ofício, já que, em caso de opção pela sistemática das

estimativas, o tributo não é apurado trimestralmente, mas anualmente, e a base de cálculo da multa isolada é a estimativa mensal calculada a partir da receita bruta. A multa de ofício, por sua vez, incide sobre o imposto ou contribuição efetivamente devidos ao final do período de apuração.

Nesse sentido, a nova redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007, ao art. 44 da Lei n.º 9.430/96, que alterou o percentual da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas, de 75% para 50%, veio apenas reforçar essa distinção.

Ademais, a legislação possibilita o não recolhimento de antecipação, desde que apresentado o balancete mensal que comprove que as antecipações recolhidas superam o valor do tributo até aquele momento apurado, o que não implica dizer que a multa isolada prevista no art. 44, inciso II, alínea “b” da Lei n.º 9.430/96 não é devida após o encerramento do período. A determinação legal é clara nesse sentido, ao reafirmar que a multa é devida *“ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”*.

Nestes termos, no que se refere às infrações constatadas já sob a nova redação trazida pela Medida Provisória n.º 351/2007, referido paradigma não se contrapõe à Súmula CARF n.º 105 e se presta a caracterizar o dissídio jurisprudencial em face da exoneração das multas isoladas nestes autos, porque referentes a período posterior à Medida Provisória n.º 351/2007 e anterior à Lei n.º 11.488/2007.

Já o paradigma n.º 1302-001.080 analisou exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no ano-calendário 2008, concomitantemente com a multa proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual de 2008, ou seja, já sob a vigência da Lei n.º 11.488/2007. O cenário legislativo interpretado neste paradigma, portanto, se distingue daquele examinado no recorrido.

Assim, o recurso especial da PGFN deve ser CONHECIDO com base, apenas, no paradigma n.º 1202-000.964.

O recurso especial da Contribuinte foi dirigido contra a manutenção da CSLL lançada no ajuste anual de 2007, sob o entendimento de que as estimativas não foram recolhidas, assim como o saldo a pagar de CSLL não foi incluído no parcelamento, nem informado em DCTF. O voto condutor do acórdão recorrido ainda traz expresso que referido débito somente foi constituído em 30/07/2010 e o parcelamento da Lei n.º 11.941/2009 somente contemplaria débitos confessados até 30/11/2008.

Admitiu-se divergência jurisprudencial sob o título “improcedência do auto de infração, em razão da adesão ao parcelamento instituído pela Lei n.º 11.941/09 antes do início do procedimento fiscal” em face dos paradigmas n.º 1202-000.839 e 1401-001.696.

Contudo, o paradigma n.º 1202-000.839 decorre de exigência pautada na desconsideração dos débitos parcelados porque sua declaração teria se dado depois do prazo previsto no Lei n.º 11.941/2009. Consta de seu relatório a seguinte referência da acusação fiscal:

Fica claro que os argumentos do contribuinte de que seus débitos encontram-se parcelados ao amparo da Lei 11.941/2009 não prosperam. A entrega de sua declaração de débitos de DCTF data de 22/03/2010 e 24/06/2010, conforme item 3, data confirmada pelos sistemas da RFB. Logo, não houve atendimento ao disposto no parágrafo 2º, art. 1º da Instrução Normativa RFB n.º 968/2009, pois de acordo com esse dispositivo os débitos deveriam ter sido declarados até 30 de novembro de 2009.

Provado que a legislação ampliou o prazo para cumprimento dessa obrigação acessória, a autoridade julgadora de 1ª instância cancelou a exigência e esta exoneração foi confirmada em sede de recurso de ofício, nos seguintes termos:

Conforme relatado, o presente processo trata de lançamentos de IRPJ, CSLL, multas (de ofício cumulada com a isolada por insuficiência de recolhimento de estimativas mensais) e juros à taxa SELIC. A Recorrida reconheceu em sua peça impugnatória o seu inadimplemento perante a Receita Federal do Brasil, mas informou que teria incluído todos os seus débitos no Programa de Parcelamento instituído pela Lei nº 11.941/2009, conhecido como Refis da Crise.

Primeiramente, vale mencionar que assiste razão à Recorrida quando alega que a fiscalização valeu-se de norma regulamentar revogada para a fundamentação do lançamento. Isso porque o Programa de Parcelamento instituído pela Lei nº 11.941/2009 foi regulamentado pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6/2009 e pela Instrução Normativa RFB nº 968/2009, esta expressamente revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1.049/2010.

Dessa forma, no início da ação fiscal, que se deu em 19.07.2010, já vigoravam as determinações da Instrução Normativa RFB nº 1.049/2010. Esta instrução permitiu a inclusão de débitos vencidos até 30 de novembro de 2008 no parcelamento de que trata a Lei nº 11.941/2009, desde que apresentada DCTF até 30 de julho de 2010. E, conforme se observa nos autos, inclusive do Termo de Verificação Fiscal, as DCTFs retificadoras que contêm os débitos lançados e incluídos no referido parcelamento foram enviadas em 22.03.2010 e 24.06.2010, ou seja, dentro do prazo previsto na respectiva Instrução Normativa (vide fls. 75).

Ademais, o início do procedimento fiscal ocorreu em 19.07.2010, ao passo que o pedido de adesão ao parcelamento ocorreu em 27.10.2009, ou seja, anteriormente à fiscalização e dentro do prazo estabelecido no artigo 12 da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6/2009. Vejamos:

[...]

Conforme se observa do artigo acima transcrito, referida multa deve ser aplicada nos casos de falta de recolhimento do tributo. Ocorre que, no presente caso, conforme confirmado pela decisão recorrida, os débitos de IRPJ e CSLL que estão sendo cobrados nos Autos de Infração foram confessados pela Recorrida no Refis da Crise dentro do prazo legal, ou seja, não há que se falar em falta do recolhimento do tributo, devendo ser afastada a aplicação da multa de ofício. Este E. Conselho já decidiu diversas vezes neste mesmo sentido. Vejamos:

[...]

Com relação à multa isolada, esta incide sobre os valores não recolhidos a título de estimativa, conforme dispõe o artigo 44, inciso II da Lei nº 9.430/96. Porém, nos casos em que os valores de estimativas encontram-se parcelados, já com a exigência de multa pelo atraso do recolhimento, não é cabível a aplicação de outra penalidade. Este também é o entendimento deste E. Conselho. Vejamos:

[...]

O voto condutor do paradigma primeiro **afirma a confissão dos débitos que foram lançados com acréscimo de multa de ofício**, e somente na sequência afasta a multa isolada aplicada sobre as estimativas que teriam sido parceladas. Assim, superada a objeção formal e preliminar posta naqueles autos, outro Colegiado do CARF exonerou a exigência das multas isoladas e do principal devido no ano-calendário 2007 porque confirmado o parcelamento. Já nestes autos, sem se opor à existência do parcelamento das estimativas, o Colegiado *a quo* concordou com a autoridade fiscal quanto à **falta de declaração e de recolhimento** do débito apurado no **ajuste anual**.

Tem razão a Contribuinte quando aduz em seu recurso especial que *a decisão paradigma entendeu pela improcedência da autuação, tendo em vista que antes de qualquer procedimento administrativo, o contribuinte confessou seus débitos no REFIS*, mas isto se deu porque lá a acusação fiscal negou efeitos ao parcelamento em razão de a confissão ser intempestiva. Logo, não é possível afirmar que a conduta analisada no paradigma se deu *assim como fez a Recorrente*.

Sendo distintos os contextos acusatórios, não é possível aferir se o Colegiado que proferiu o paradigma consideraria o parcelamento **apenas** das estimativas como impeditivo da exigência do tributo apurado no ajuste anual.

Já o paradigma nº 1401-001.696 apresenta similitude suficiente, porque a exigência correspondia apenas ao tributo devido no ajuste anual e o sujeito passivo alegou, em recurso voluntário, que parcelara estimativas em valor superior ao apurado, antes do início do procedimento fiscal, e esta demonstração foi acolhida para cancelamento da maior parte do principal lançado, subsistindo apenas um diferencial mantido por circunstâncias específicas daqueles autos, como expresso na conclusão do voto condutor do paradigma:

Considerando que a Recorrente havia parcelado o valor das estimativas informadas na DIPJ (R\$ 109.416,62), que, por sua vez, é maior que o valor da CSLL efetivamente devida (R\$ 102.125,00), poder-se-ia concluir, em um primeiro momento, que todo o débito objeto do auto de infração já constava do parcelamento.

Entretanto, a Recorrente reduziu indevidamente o valor de CSLL a pagar em R\$ 992,84, o que lhe permitiu apurar um saldo negativo a maior, que inclusive poderia ser utilizado para compensação tributária nos exercícios seguintes.

Assim sendo, concluo que este valor de R\$ 992,84 não pode ser acolhido como tendo sido objeto do parcelamento efetuado pela Recorrente.

Conforme se pode depreender do Relatório Fiscal e dos documentos acostados ao processo, mormente quanto ao resultado da diligência fiscal, a Recorrente parcelou o montante de R\$ 101.132,661, antes do início do procedimento fiscal de fiscalização.

Nesse sentido, entendo que o montante originário de R\$ 101.132,66 deve ser exonerado da infração.

Como o Colegiado que proferiu o paradigma invalidou a exigência de R\$ 101.132,66 em face do parcelamento de estimativas, antes do início do procedimento fiscal, no valor de R\$ 109.416,62, é possível concluir que também cancelaria, nestes autos, a CSLL lançada no valor de R\$ 5.301.735,46, em face da demonstração de que houve parcelamento de estimativas no total de R\$ 6.208.523,04, antes do início do procedimento fiscal.

Assim, neste ponto o recurso especial da Contribuinte deve ser conhecido com base no paradigma nº 1401-001.696.

Também foi dado seguimento ao recurso especial da Contribuinte acerca da matéria “violação do princípio do “non bis in idem””, em face do paradigma nº 3402-002.209. Contudo, o caso analisado no acórdão recorrido tem a complexidade de o parcelamento ter em conta as antecipações e não o tributo devido no ajuste anual cuja exigência foi mantida pelo Colegiado *a quo*. O paradigma, por sua vez, trata de exigência de IPI, e assim decide que é descabida a exigência de débito parcelado porque vislumbra sua confissão de forma direta, sem nada referir acerca da repercussão da confissão das antecipações, e não do próprio débito.

Os acórdãos comparados, assim, operam em planos fáticos e legislativos diversos, razão pela qual o recurso especial da Contribuinte não deve ser conhecido neste ponto.

Por fim, a divergência acerca de “denúncia espontânea e não cabimento das multas de mora e de ofício” foi afirmada em face do paradigma n.º 3801-00.391, porém, mais uma vez, a Contribuinte constitui o dissídio a partir da premissa de que promoveu o pagamento da CSLL lançada *de forma parcelada antes de qualquer procedimento fiscal*, e o paradigma indicado tem em conta exigência de COFINS, que à semelhança do que apontado na matéria anterior, não guarda a mesma complexidade do caso aqui em debate.

Estas as razões, portanto, para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da Contribuinte, apenas quanto à matéria “improcedência do auto de infração, em razão da adesão ao parcelamento instituído pela Lei n.º 11.941/09 antes do início do procedimento fiscal” e em face do paradigma n.º 1401-001.696.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

No mérito do recurso especial da Contribuinte, a dedução de estimativas na apuração anual estava assim definida na Lei n.º 9.430/96 à época dos fatos gerados em debate:

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 n.º 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 n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995.

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

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

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

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

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

[...]

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

(destacou-se)

Nestes termos, caberia a dedução, apenas, das estimativas pagas.

Esta Conselheira já se manifestou contrariamente à dedução de estimativas parceladas, mas para fins de formação de saldo negativo a ser utilizado em compensação. Nos termos do voto condutor do Acórdão n.º 9101-004.447, vislumbra-se em tais circunstâncias a utilização imediata de um direito creditório que somente seria constituído com o pagamento futuro do parcelamento, evidenciando-se, assim, sem a necessária liquidez e certeza exigida pelo art. 170 do CTN para extinções desta espécie.

Na hipótese de o sujeito passivo apurar tributo devido ao final do ano-calendário e constatar que deveria tê-lo antecipado desde os períodos mensais anteriores, cumpre-lhe promover estes recolhimentos desde o vencimento mensal, com a cobertura da mora correspondente, sob pena de se sujeitar à multa isolada prevista para a falta de recolhimento destas antecipações. Dessa forma, se a opção do sujeito passivo, ao constatar tal dívida, fosse o seu parcelamento, pertinente seria que ela fosse informada desde os vencimentos mensais, sob pena de, também neste contexto, ser punido por falta da antecipação exigida pela Lei.

A questão, porém, é qual a conduta a ser adotada pela autoridade fiscal ao constatar, antes da liquidação do parcelamento, a existência de estimativas que deveriam ser pagas para cobertura do tributo apurado ao final do ano-calendário?

Registre-se que, possivelmente em razão dessa incompatibilidade da liquidação parcelada com a natureza antecipatória das estimativas, desde a Medida Provisória n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, há vedação ao parcelamento de estimativas, por alteração da Lei n.º 10.522/2002, nos seguintes termos:

Art. 14. É vedada a concessão de parcelamento de débitos relativos a:

[...]

VII - pagamento mensal por estimativa do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, na forma do art. 2º da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

[...]

Contudo, demonstrado está que o parcelamento das estimativas de abril a junho/2007 foi admitido na modalidade especial trazida pela Lei n.º 11.941/2009. Assim, tem-se a intenção do sujeito passivo de arcar com a mora de seu débito desde o vencimento antecipado das estimativas, e a aceitação, pela Receita Federal do Brasil, da inclusão desta dívida em parcelamento especial. Portanto, se de um lado não se pode dizer que as estimativas foram pagas, não se pode negar que o sujeito passivo estava em uma situação transitória de pagamento.

Neste contexto, o lançamento de ofício não poderia ser formalizado com a desconsideração total dos valores parcelados. Minimamente a autoridade fiscal deveria determinar qual o alcance dos pagamentos já promovidos de forma parcelada, e reconhecer como pagas as estimativas correspondentes, só assim alcançando motivação suficiente para afirmar a existência de CSLL não declarada e não paga no ajuste anual de 2007.

Note-se, ainda, que as estimativas confessadas no âmbito do parcelamento especial superam a CSLL apurada ao final do ano-calendário, circunstância que também fragiliza

a necessidade de constituição de ofício da CSLL no ajuste anual, mormente tendo em conta que, como antes dito, a conduta esperada do sujeito passivo era a liquidação do débito na data de vencimento das antecipações mensais, e não apenas seu pagamento a partir do vencimento do ajuste anual. Em outras palavras: se o sujeito passivo parcelasse todo o débito no vencimento do ajuste anual ele não se sujeitaria ao lançamento de ofício do débito porque declarado e sofreria, apenas, punição por falta de antecipação mensal. Logo, se é admitido o parcelamento da dívida na data de vencimento das antecipações mensais, e este parcelamento supera o que restou apurado no ajuste anual, não há prejuízo financeiro que autorize a exigência do tributo devido no ajuste anual. Eventualmente poder-se-ia cogitar de impossibilidade de cobrança das estimativas parceladas, na hipótese de rescisão do parcelamento, mas esta seria, também, uma das razões para não se admitir o parcelamento de débitos desta natureza e, como visto, a Fazenda não negou ao sujeito passivo esta possibilidade no presente caso.

Por todo o exposto, conclui-se que não há motivação suficiente para manutenção da exigência da CSLL devida no ajuste anual de 2007.

Estas as razões, portanto, para acompanhar a I. Relatora em suas conclusões e DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Quanto ao recurso especial da PGFN, todo o arrazoado acima expresso acerca da situação transitória de pagamento das estimativas em razão da admissão de seu parcelamento coloca em dúvida a ocorrência de infração de falta de recolhimento de estimativas. Eventualmente poder-se-ia afirmar a existência de estimativas não recolhidas se promovidos cálculos de liquidação do parcelamento antes do lançamento, e determinadas as estimativas não alcançadas pela imputação das parcelas já pagas.

Assim, apesar de afastada a concomitância com o cancelamento da multa proporcional juntamente com o principal exigido no ajuste anual, dado o voto pelo provimento do recurso especial da Contribuinte, impõe-se o cancelamento também da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas por força do art. 112, inciso II do CTN.

O presente voto, assim, é por também acompanhar a I. Relatora em suas conclusões para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA