



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720231/2016-37
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-006.302 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de novembro de 2022
Recorrente AC AGRO MERCANTIL S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

MATÉRIA NÃO PROPOSTA EM IMPUGNAÇÃO. APRESENTAÇÃO EM RECURSO VOLUNTÁRIO AO CARF. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

As matérias não propostas em sede de Impugnação não podem ser deduzidas em recurso ao CARF em razão da perda da faculdade processual de seu exercício, configurando-se a preclusão consumativa, a par de representar, se admitida, indevida supressão de instância.

LANÇAMENTO. OMISSÃO DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS ACUMULADOS. VÍCIO SANÁVEL NO JULGAMENTO. CAUSA DE NULIDADE. AUSÊNCIA DE ENQUADRAMENTO.

A compensação de prejuízos se dá em momento posterior à determinação da matéria tributável, e a sua não realização pela autoridade autuante é perfeitamente sanável por decisão proferida no contencioso administrativo, não configurando causa de nulidade do lançamento.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2013

BALANÇO/BALANCETE DE SUSPENSÃO. APURAÇÃO DE PREJUÍZO. COMPENSAÇÃO EM MÊS POSTERIOR. IMPOSSIBILIDADE.

O prejuízo apurado em balanço/balancete anterior não possui qualquer efeito para o mês em curso, para quem somente terá validade o resultado apurado em novo balanço/balancete levantado desde o início do ano-calendário.

PREJUÍZOS FISCAIS. COMPENSAÇÃO. TRINTA POR CENTO DO LUCRO LÍQUIDO AJUSTADO. LIMITE

O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, observado o limite máximo, para compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

LUCROS. ATIVIDADE RURAL. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITE

O prejuízo apurado pela pessoa jurídica que explorar atividade rural poderá ser compensado com o resultado positivo de mesma natureza, obtido em períodos de apuração posteriores, não se lhe aplicando o limite máximo, para compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado. Não comprovado que o lucro é proveniente de atividade rural, é aplicável o referido limite.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ESTIMATIVAS. CUMULAÇÃO DAS PENALIDADES. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento ou recolhimento a menor de estimativas mensais, mesmo depois de encerrado o respectivo ano base. Todavia, não pode ser exigida de forma concomitante com a multa de ofício, aplicável aos casos de omissão de receitas e de deduções indevidas, tendo em vista o princípio da consunção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, e, quanto à parte conhecida, também por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade, e, por maioria de votos, em rejeitar a conversão do julgamento em diligência, proposta pelo conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, vencido este e o conselheiro Fellipe Honório Rodrigues da Costa (suplente convocado); e, no mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, apenas para afastar a imposição da multa isolada pelo não recolhimento da estimativa, vencidos os conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo (relator), Ailton Neves da Silva (suplente convocado) e Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado), que votaram por negar provimento integralmente ao recurso. Designado o Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias para redigir o voto vencedor quanto à matéria em relação à qual o relator foi vencido.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ailton Neves da Silva (suplente convocado), Flávio Machado Vilhena Dias, Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado), Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Fellipe Honório Rodrigues da Costa (suplente convocado) e Paulo Henrique Silva Figueiredo. Ausente o conselheiro Marcelo Oliveira.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário frente ao Acórdão n.º 14-65.760, proferido pela 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP (fls. 751/779), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo acima identificado, e cuja ementa é a seguinte:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

PREJUÍZO FISCAL DA ATIVIDADE RURAL. COMPENSAÇÃO COM RESULTADO DAS DEMAIS ATIVIDADES. LIMITE DE 30% DE REDUÇÃO DO LUCRO REAL

O prejuízo fiscal da atividade rural determinado no período de apuração poderá ser compensado com o lucro real das demais atividades, apurado no mesmo período, sem limite. À compensação dos prejuízos fiscais das demais atividades e da atividade rural com lucro real de outra atividade, determinado em período subsequente, aplicam-se as disposições previstas para as demais pessoas jurídicas, ficando a compensação limitada à redução de no máximo 30% do Lucro Real.

RECEITA NÃO OPERACIONAL DA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS DO ATIVO IMOBILIZADO. CARACTERIZAÇÃO COMO RESULTADO DA ATIVIDADE RURAL. COMPROVAÇÃO.

Para que a receita não operacional da venda de bens e direitos do ativo imobilizado seja caracterizada como resultado da atividade rural, o sujeito passivo deve fazer prova inequívoca de que tais bens e direitos são utilizados exclusivamente na atividade rural, valendo-se, para tanto, de documentação hábil e idônea e de escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais.

ESTIMATIVA MENSAL. BALANÇO/BALANCETE DE SUSPENSÃO OU REDUÇÃO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO VERIFICADO EM BALANÇO/BALANCETE DE PERÍODO ANTERIOR DO MESMO ANO-CALENDÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

O cálculo da estimativa mensal de IRPJ por meio do balanço ou balancete de suspensão ou redução é uma opção do contribuinte, sendo uma oportunidade para que ele demonstre que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto devido do período em curso. Em outras palavras, o cálculo da estimativa por esse critério é válido apenas para a suspensão/redução da estimativa devida do período em curso, que compreende o intervalo entre o primeiro dia do ano-calendário (ou início de atividade) e a data de elaboração do balanço ou balancete.

Eventual prejuízo em determinado período, apurado em balanço de suspensão ou redução, não pode ser aproveitado em períodos subsequentes, já que os efeitos desse resultado negativo tem apenas o condão de evitar o pagamento de imposto em excesso.

MULTA ISOLADA. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. FATOS GERADORES POSTERIORES À LEI 11.488/2007. PROCEDÊNCIA.

Ao optar pela apuração anual do IRPJ e da CSLL, o contribuinte deve sujeitar-se à obrigatoriedade dos recolhimentos por estimativa, mensalmente, sendo-lhe permitida a suspensão ou redução do pagamento do imposto ou contribuição, desde que (i) demonstre que o valor do imposto devido, calculado com base no lucro real do período em curso, é igual ou inferior à soma do imposto de renda pago, ou (ii) quando o valor do montante corresponda à diferença positiva entre o imposto devido no período em curso e a soma do imposto de renda pago nos meses anteriores do mesmo ano-calendário a que se refere o balanço ou balancete levantado.

A sanção é aplicável pelo descumprimento do dever legal de antecipar o tributo, com fundamento no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

O presente processo decorre de procedimento fiscal realizado, em relação ao ano-calendário de 2013, tendo sido, descrito no Termo de Verificação Fiscal de fls. 203/206, nos seguintes termos:

I. Histórico:

Em 11.01.2016, o contribuinte tomou ciência do Termo de Intimação Fiscal, no qual foram solicitados o Estatuto Social Consolidado e Atas, o LALUR, além de esclarecimentos relativos ao valor declarado de R\$ 77.489.787,36, da ficha 9A, linha 94, Compensação de prejuízos Fiscais de períodos Anteriores na DIPJ/2014, ac: 2013-Evento Especial: Cisão Parcial de 01/01/2013 a 01/08/2013.

O contribuinte apresentou, parcialmente, o que foi solicitado acima em 21.01.2016. Não prestou esclarecimentos quanto ao valor supra referido.

O contribuinte tomou ciência de intimação que solicitava os balancetes de suspensão/redução em 01.03.2016. Os balancetes de suspensão/redução apresentados não correspondem aos valores declarados na DIPJ/2014.

II- Infrações Apuradas

II.1 – Multa Isolada por Insuficiência de Declaração e Recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada

Foi apurado o imposto de renda mensal por estimativa a pagar relativo ao mês de agosto/2013- cisão parcial, em função da DIPJ apresentada. O valor em questão não foi recolhido em DARF e/ou declarado em DCTF.

Cálculo do Imposto de Renda Mensal por estimativa através dos balancetes mensais de suspensão/redução.								
Mês	Base de Cálculo do Imposto de Renda	A Aliquota de 15%	Adicional	IRPJ Devido Acumulado	(-)Imposto de Renda Devido em Meses Anteriores	Imposto de Renda Mensal por Estimativa Devido	DCTF	MULTA DE 50%
Janeiro de 2013	-16.310.988,77	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-
Fevereiro de 2013	-21.079.217,41	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-
Março de 2013	-22.679.050,32	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-
Abril de 2013	-25.911.647,89	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-
Mai de 2013	-30.109.208,89	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-
Junho de 2013	-33.680.110,13	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-
Julho de 2013	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-
Agosto de 2013	103.452.031,63	15.517.804,74	10.333.203,16	25.851.007,91	0,00	25.851.007,91	0,00	12.925.503,95

(...)

II.2- Compensação Indevida do Saldo de Prejuízos da Atividade Rural de Anos Anteriores sem a trava de 30% sobre o Lucro Real das Atividades Gerais

O contribuinte efetuou a compensação do lucro real apurado de atividades gerais no período com saldo de prejuízos fiscais da atividade rural de anos anteriores em valor superior (R\$ 66.941.851,39) ao limite da trava de 30% (R\$ 31.035.609,48), ou seja, foram compensados R\$ 20.487.673,52 de prejuízos fiscais de anos anteriores relativos às atividades gerais e R\$ 77.489.787,36 de prejuízos fiscais de anos anteriores relativos à atividade rural.

LUCRO REAL ANTES DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO	(-)Atividades em Geral (LR Antes Compensação o Prejuízos Próprio PA)	(-)Atividade Rural (LR Antes Compensação o Prejuízos Próprio PA)	LUCRO REAL APÓS A COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO	(-)Atividades em Geral (LR Após Compensação o Prejuízos Próprio PA)	(-)Atividade Rural (LR Após Compensação o Prejuízos Próprio PA)	LUCRO REAL
103.452.031,63	0,00	5.474.570,75	97.977.460,88	20.487.673,52	77.489.787,36	0,00

(...)

III - Apuração do novo Lucro Real após compensação dos prejuízos fiscais de anos anteriores e Apuração do novo Saldo de Prejuízos Fiscais de Anos Anteriores-Atividade Rural em função da glosa da Compensação Indevida superior a 30% do Lucro Real antes das compensações.

Tendo em vista a utilização de valor superior à trava de 30% sobre o Lucro Real antes das compensações, no valor total de R\$ 77.489.787,36 do saldo de prejuízos fiscais de anos anteriores de atividade rural, esta fiscalização, neste ato, procede a APURAÇÃO DO NOVO LUCRO REAL APÓS COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE ANOS ANTERIORES, relativo ao ano calendário de 2013, através da adição do valor apurado de **R\$ 66.941.851,39** ao Lucro Real e ao Saldo de prejuízos fiscais de anos anteriores-Atividade Rural, conforme descrito no item II.2 do presente Termo. Cabe ressaltar que devido a Cisão Parcial com remanescente de 26,78 %, resulta um saldo de R\$ 23.951.214,37 de Saldo de prejuízos fiscais de anos anteriores de atividade rural.

Cientificado do lançamento (fls. 220/221), o sujeito passivo apresentou Impugnação (fls. 237/255), assim descrita no Acórdão recorrido:

3.1. Preliminar - Equívocos na Quantificação da Matéria Tributável

Em sede preliminar, a impugnante alega erro na quantificação quanto ao cálculo da estimativa mensal de IRPJ. Para a contribuinte, a fiscalização deveria ter atentado à existência de prejuízos entre os meses de janeiro a julho de 2013, no montante de R\$ 33.680.110,13 (trinta e três milhões, seiscentos e oitenta mil, cento e dez reais e treze centavos) de modo a compensá-los com o lucro do mês de apuração, conforme § 2º do art. 35 da Lei 8.981, de 1995, reproduzido no art. 230 do RIR/99, reduzindo o multa ao valor por ela demonstrado no quadro a seguir:

Cenários	Base de Cálculo	Alíquota de 15%	Adicional (10%)	IRPJ total	Multa isolada (50%)
Sem prejuízos anteriores	103.452.031,63	15.517.804,74	10.343.203,16	25.861.007,91	12.930.503,95
Com prejuízos anteriores	69.771.921,50	10.465.788,23	6.975.192,15	17.440.980,38	8.720.490,19

Segundo a defendente, ao não quantificar apropriadamente o lançamento de ofício, a fiscalização incorreu em vício material, em desrespeito ao art. 142 do CTN.

Transcreve ementas de jurisprudência administrativa acerca da matéria.

3.2. Mérito - Erro no Preenchimento da DIPJ e a possibilidade de compensação do saldo de prejuízos da atividade rural.

No mérito, a contribuinte invoca o art. 512 do RIR/99 e art. 17 da IN SRF n.º 257, de 2002, e pugna pela compensação dos prejuízos da atividade rural de períodos anteriores sem a trava de 30%, alegando equívoco no preenchimento da DIPJ.

A defendente afirma que passou por uma reestruturação societária e, nesse contexto, as atividades operacionais foram transferidas para duas sociedades, passando a impugnante a atuar apenas como holding. Esclarece que foi constituída a Breccia Agropecuária e Participações Ltda. (Breccia Ltda.), posteriormente denominada AC Proteína Agropecuária S/A (AC Proteína), que passou a desenvolver atividade exclusivamente de pecuária, e a AC Café S/A (AC Café), que passou a desenvolver atividades relacionadas à cafeicultura.

Quanto à **AC Café**, afirma que foi acordado com o novo sócio que a impugnante venderia parte do ativo imobilizado referente à atividade de cafeicultura para esta empresa (composto em sua maioria por máquinas, equipamentos e ativos biológicos), pelo valor de **R\$ 90 milhões**, e, após, aumentaria o capital da mesma sociedade com o imobilizado restante (terras nuas), também avaliado em **R\$ 90 milhões**.

No que se refere à **Breccia Ltda.**, aduz a contribuinte que a transferência dos ativos relacionados à atividade pecuária ocorreu por meio de aumento de capital, no valor de **R\$ 76,5 milhões**, mediante conferência de ativos.

Essas operações, segundo a defendente, originaram, erroneamente, o registro na DIPJ do ano-calendário de 2013 (Linha 66 das Fichas 6A e 7A) de receitas no valor de **R\$ 105.349.107,99** (cento e cinco milhões, trezentos e quarenta e nove mil, cento e sete reais e noventa e nove centavos), registradas em duas contas no Balanço de julho de 2013, conta 4201010001 (Lucros/Perdas com Transações Permanente), no valor de **R\$ 53.130.974,39** (cinquenta e três milhões, cento e trinta mil, novecentos e setenta e quatro reais e trinta e nove centavos), e conta 4201010002 (Lucros/Perdas com Transações do Ativo Biológico), no valor de **R\$ 52.218.133,60** (cinquenta e dois milhões, duzentos e dezoito mil, cento e trinta e três reais e sessenta centavos).

Na sequência, a contribuinte procura demonstrar a composição das receitas de vendas consideradas pela fiscalização, que seriam referentes a atividade rural:

Ocorre que pelo exame aos quadros demonstrativos do razão de ambas as contas (doc. 05), aliado ao exame das notas fiscais de saída dos bens transferidos (doc. 06), é possível concluir que todos os ativos alienados têm estreita relação com as atividades rurais antes desenvolvidas pela impugnante.

Assim, tem-se que R\$ 73.869.327,61 referem-se a ativos rurais relacionados à cafeicultura, vendidos à AC Café; R\$ 31.391.655,03 são ativos rurais relacionados às atividades de pecuária, integralizados ao capital da Breccia; e R\$ 61.125,35 referem-se a outros ativos rurais vendidos a terceiros. Veja-se:

Contabilização	Valor	
Conta n. 4201010001 - Lucros/Perdas c/Transações do Ativo Permanente	21.678.194,01	
Conta n. 4201010002 - Lucros/Perdas c/Transações do Ativo Biológico	52.218.133,60	
Total dos ativos vendidos à AC Café	73.896.327,61	(A)
Conta n. 4201010001 - Lucros/Perdas c/Transações do Ativo Permanente	31.391.655,03	
Total dos ativos integralizados na Breccia	31.391.655,03	(B)
Conta n. 4201010001 - Lucros/Perdas c/Transações do Ativo Permanente	61.125,35	
Total dos ativos vendidos a terceiros no período	61.125,35	(C)
Total das receitas registradas com transações envolvendo ativos imobilizados	105.349.107,99	(A) + (B) + (C)

Considerando o custo total dos ativos alienados, ajustado pelo RTT (R\$ 1.897.076,36), o lucro líquido auferido no período com essas operações foi de R\$ 103.452.031,63, todo ele, como se viu, resultante de transações envolvendo ativos utilizados nas atividades rurais da impugnante.

Deve-se esclarecer que, no que se refere aos ativos transferidos à Breccia, conquanto tenha-se emitido notas fiscais com o CFOP 5551 - "Venda de bem do ativo imobilizado", a operação foi, na realidade, uma conferência de ativos para integralização de capital.

De todo modo, há muito tempo a jurisprudência administrativa, bem como a doutrina, assentaram que a operação de conferência de bens para integralização de capital tem natureza de verdadeira alienação, estando sujeita à apuração de ganho ou perda de capital.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) também já emitiu posição neste sentido nos Recursos Especiais n. 702915-RS, de 28.8.2007; n. 660692-SC, de 21.2.2006; n. 789004-RS, de 16.3.2004; n. 260499-RS, de 4.9.2003; n. 41314-RS, de 12.3.2002 e n. 142853-SC, de 6.10.1997.

Realmente, o Decreto-lei n. 1598, de 26.12.1977, no seu art. 31, prevê a incidência do IRPJ sobre os ganhos obtidos nas alienações de bens do ativo permanente em geral, e, em especial, no art. 38, prevê a tributação do aumento do valor dos bens incorporados ao patrimônio de outra pessoa jurídica na subscrição de capital em bens.

Portanto, o ato de conferência de bens em geral para integralização de capital tem natureza de alienação para a pessoa que as confere e de aquisição para a pessoa jurídica que as recebe em troca de capital por ela emitido.

Em suma, o ato acarreta alienação, com os respectivos efeitos tributários.

Tem-se, assim, que o lucro líquido de R\$ 103.452.031,63 foi todo decorrente da alienação de ativos imobilizados, utilizados exclusivamente no desenvolvimento das atividades rurais da impugnante.

Pode-se verificar pela própria DIPJ do período que, à exceção de situações extraordinárias, como as alienações dos ativos imobilizados sob análise, a impugnante auferiu unicamente receitas decorrentes das suas atividades rurais, o que não deixa margem para questionamento quanto ao uso dos bens do ativo imobilizado alienados.

Ora, se a impugnante só exercia atividade rural, todo o seu imobilizado era exclusivamente utilizado naquela atividade. Ademais, a própria natureza dos itens não deixa dúvidas quanto à sua utilidade, eis que se tratam, em sua maioria, de máquinas e equipamentos para aplicação no campo.

A impugnante traz à colação a legislação que conceitua atividade rural, além de decisões administrativas, acerca da possibilidade de compensação de prejuízos fiscais com resultados extraordinários advindos da alienação de bens do ativo permanente de empresa que explore atividade unicamente rural.

Repisa ter havido equívoco no preenchimento da DIPJ e entende, não obstante, ter dado o correto tratamento tributário, compensando o prejuízo acumulado decorrente de atividade rural sem a aplicação da trava de 30%. Transcreve diversos acórdãos administrativos sobre erro de fato no preenchimento da DIPJ.

3.3. Descabimento da Multa Isolada

Subsidiariamente, aventando a possibilidade de manutenção da exigência fiscal, a contribuinte contesta a aplicação da multa isolada sobre estimativa mensal de IRPJ, sob o argumento de que os recolhimentos efetuados mês a mês têm o caráter de provisoriedade e, uma vez encerrado o período de apuração, não há mais que se falar em imposição de multa isolada, pois o que se estará exigindo não é mais a estimativa mensal, e sim a diferença a menor do montante de IRPJ devido referente a todo o período de apuração, apenado com a imposição de multa de ofício de 75%.

A impugnante analisa a questão sob o prisma do princípio da absorção, acolhido pelo direito penal, segundo o qual a infração mais grave absorve aquela mais leve. Eis palavras da defendente:

Fica claro, portanto, pela redação dada ao inciso II, do art. 44, da Lei n. 9430, que a multa de 50% deve ser exigida isoladamente quando ficar observada a falta de recolhimento das estimativas, bem como que, para os casos de não recolhimento, ou recolhimento a menor do tributo apurado ao final do período, deve ser aplicada somente a multa de ofício no percentual 75%, com fulcro no inciso I do art. 44, da Lei n. 94304.

Ademais, outro não será o entendimento, se for analisada a questão sob o prisma do princípio da consunção, conceito básico em matéria penal, segundo o qual a infração mais grave absorve aquela mais leve, sendo a pena decorrente daquela suficiente para punir esta última também e excluir uma penalização específica a esta, o qual vem sendo amplamente recepcionado pela jurisprudência fiscal administrativa.

Também por isso a jurisprudência é maciça no sentido de que, após o encerramento do período-base, não mais cabe aplicar a multa isolada sobre o valor apurado ao seu final, sujeito este exclusivamente à multa "ex officio".

A decisão de primeira instância (fls. 751/779) rejeitou a alegação de que as receitas decorrem de alienação de bens do ativo imobilizado utilizados exclusivamente na atividade rural, por considerar que a "contribuinte não logrou êxito em correlacionar, de modo preciso, a documentação apresentada com o valor das vendas informadas na DIPJ", como seria sua obrigação, dado o desenvolvimento de outras atividades além da atividade rural.

Asseverou, ainda, que, como nos autos a contribuinte reduziu o lucro líquido ajustado das demais atividades com prejuízos fiscais acumulados da atividade rural, deveria haver respeitado o limite de redução de 30%, em face do disposto na Lei n.º 8.981, de 1995, art. 42, e na Lei n.º 9.065, de 1995, art.15.

Quanto à alegação de erro no cálculo da estimativa mensal de IRPJ, entendeu não proceder a alegação do sujeito passivo, que estaria fundada em interpretação equivocada do § 2º do art. 35 da Lei n.º 8.981, de 1995, uma vez que, no cálculo da estimativa com base em balanço ou balancete de suspensão, eventual prejuízo apurado em determinado mês não pode ser aproveitado nos períodos subsequentes, "já que os efeitos desse resultado negativo, como já dito, tem apenas o condão de evitar o pagamento de imposto em excesso".

Por fim, em relação à impossibilidade de aplicação da multa isolada, concluíram os julgadores não proceder a argumentação, por se tratar de infrações completamente distintas e autônomas. Registraram, ainda, a inaplicabilidade da Súmula CARF n.º 105, uma vez que o lançamento não foi realizado com base na redação original do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Após a ciência da citada decisão (fl. 786), o sujeito passivo apresentou o Recurso Voluntário de fls. 791/824, no qual:

- (i) repete a preliminar de nulidade, por equívoco na quantificação da matéria tributável decorrente da desconsideração dos prejuízos relativos aos meses de janeiro a julho de 2013;

(ii) reitera que os lucros que sofreram a compensação com prejuízos apurados na atividade rural se referem, exclusivamente, a atividades desta natureza, fornecendo novos detalhes e provas em relação ao conteúdo da Impugnação;

(iii) apresenta nova matéria relativa à não aplicação da limitação de 30% na compensação de prejuízos no caso de cisão parcial;

(iv) repete a alegação de descabimento da aplicação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício;

(v) traz nova alegação referente à não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Por meio da Resolução n.º 1302-000.632, de 17 de agosto de 2018, esta Turma Julgadora conheceu parcialmente do Recurso Voluntário, rejeitou a preliminar de nulidade e converteu o julgamento em diligência, para o esclarecimento de diversos pontos, conforme se observa das determinações ali dirigidas à Unidade de origem (DERAT/SP):

a) verifique se os relatórios juntados às fls. 521/549 e 1.174 correspondem aos valores registrados na escrituração comercial do sujeito passivo relativa ao ano-calendário de 2013;

b) intime a Recorrente a comprovar que as receitas declaradas na DIPJ/2013 correspondem ao "Acordo de Investimento, compra e venda de ativos e outras avenças", firmado em 04 de outubro de 2012;

c) intime a Recorrente a esclarecer a divergência entre o valor de R\$ 52.218.133,60, que corresponderia aos ativos biológicos alienados à AC Café e o montante de R\$ 50.321.057,24, correspondente, conforme o Recurso Voluntário apresentado, ao ganho de capital apurado na alienação de tais ativos, após os ajustes do Regime Tributário de Transição (RTT);

d) ao fim, elabore-se relatório de diligência contendo as informações acima requeridas, dando ciência do resultado ao sujeito passivo e concedendo-lhe prazo para, querendo, manifestar-se nos autos.

A diligência resultou no Termo de fls. 2.448/2.453, em relação ao qual a Recorrente, apesar de intimada, não se manifestou.

Foi apresentada, por fim, a Petição fls. 2.462/2.465, comunicando o deferimento de pedido de recuperação judicial da Recorrente.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, Relator.

1 DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

A análise da admissibilidade do Recurso Voluntário já foi realizada por ocasião do proferimento da Resolução n.º 1302-000.632. Passo, porém, a repeti-la, ante a alteração da composição do Colegiado e a disposição do art. 63, §5º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015.

O sujeito passivo foi cientificado, por via eletrônica, em 05 de maio de 2017 (fl. 786), tendo apresentado Recurso Voluntário em 05 de junho de 2017 (fl. 788). Como a data de ciência foi uma sexta-feira, o prazo recursal somente se iniciou em 08 de maio de 2017, pelo que o Recurso foi apresentado dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972.

O Recurso é assinado por procuradores, devidamente constituídos às fls. 846/847.

A matéria objeto do Recurso está parcialmente contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme Art. 2º, inciso I, do RI/CARF.

O Recurso veicula matérias não abordadas na Impugnação, no que diz respeito à não aplicação da limitação de 30% na compensação de prejuízos no caso de cisão parcial e à não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Plenamente aplicável ao caso o art. 17 do Decreto n.º 70.235, de 1972, de modo que as matérias devem ser consideradas não submetidas ao contencioso administrativo. *In verbis*:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Artigo com redação dada pela Lei n.º 9.532, de 10/12/1997)

Tratando da preclusão consumativa, Fredie Didier Jr (Curso de Direito Processual Civil, 18a ed, Salvador: Ed. Juspodium, 2016. Vol. 1, p. 432) assim leciona:

A preclusão consumativa consiste na perda de faculdade/poder processual, em razão de essa faculdade ou esse poder já ter sido exercido, pouco importa se bem ou mal. Já se praticou o ato processual pretendido, não sendo possível corrigi-lo, melhorá-lo ou repeti-lo. A consumação do exercício do poder o extingue. Perde-se o poder pelo exercício dele.

É exatamente o caso dos presentes autos. Se o Recorrente foi omisso, no momento da apresentação da Impugnação, não pode, em sede de Recurso ao CARF, trazer matérias que poderiam, e deveriam, ter sido opostas naquele primeiro recurso.

A questão se relaciona ainda com a extensão do efeito devolutivo dos recursos, sobre a qual o mesmo autor (Curso de Direito Processual Civil, 13ª ed, Salvador: Ed. Juspodium, 2016. Vol. 3, p. 143) se manifesta nos seguintes termos:

A extensão do efeito devolutivo significa delimitar o que se submete, por força do recurso, ao julgamento do órgão ad quem. A extensão do efeito devolutivo determina-se pela extensão da impugnação: *tantum devolutum quantum appellatum*. O recurso não devolve ao tribunal o conhecimento de matéria estranha ao âmbito do julgamento (decisão) a quo. Só é devolvido o conhecimento da matéria impugnada (art. 1.013, caput, CPC).

Há diversos precedentes, no âmbito de todas as Seções deste Conselho, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que concluem pelo reconhecimento da preclusão consumativa em relação às matérias não apreciadas pelo julgado *a quo*, conforme exemplifica o seguinte:

PROCESSO ADMINISTRATIVO. PRECLUSÃO. É o contribuinte quem delimita os termos do contraditório ao formular a seu pedido ou defesa, conforme o caso, e instruí-lo com as provas documentais pertinentes, de modo que, em regra, as questões não postas para discussão precluem. Há hipóteses de exceção para tal preclusão, a exemplo (i) das constantes dos incisos I a III do § 4º do artigo 16 do Decreto 70.235/1972 e (ii) de quando o argumento possa ser conhecido de ofício pelo julgador, seja por tratar de matéria de ordem pública, seja por ser necessário à formação do seu livre convencimento, neste último caso em vista da vedação ao non liquet. Não ocorrência de tais hipóteses de exceção no caso concreto. Não se conhece de recurso voluntário que traz exclusivamente argumentos novos, não aventados na manifestação de inconformidade. Recurso Voluntário Não Conhecido. (Acórdão nº 1401-002.047 - 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção, de 16 de agosto de 2017, Relatora Conselheira Lívia de Carli Germano)

Isto posto, o Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento, à exceção das matérias não veiculadas desde a Impugnação.

2 DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO

A Recorrente sustenta a nulidade do Auto de Infração contra ela lavrado por suposto erro na quantificação da matéria tributável.

Segundo alega, "ao apurar o imposto não recolhido, a fiscalização deveria ter se atentado à existência de prejuízos entre os meses de janeiro a julho de 2013, de modo a compensá-los com o lucro do mês de apuração".

As hipóteses de nulidade dos atos praticados no âmbito do processo administrativo fiscal (PAF) são reguladas pelo art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, nos seguintes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

A par disso, a existência de erro material na determinação da base de cálculo, como alegado pela Recorrente, poderia levar ao reconhecimento da nulidade, por violação ao art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972, c/c o art. 142 do CTN.

Nada disso, contudo, observa-se nos presentes autos.

Em primeiro lugar, a alegação da Recorrente, caso acatada, não levaria à existência de vício na determinação da base de cálculo, nem na configuração de erro material, mas tão somente na redução do valor a pagar, pela dedução do valor apurado.

A compensação de prejuízos se dá em momento posterior à determinação da matéria tributável, e a sua não realização pela autoridade autuante é perfeitamente sanável por decisão proferida no contencioso administrativo, como, inclusive, foi o pedido supletivo apresentado pela Recorrente:

Caso assim não se entenda, o que se admite apenas por hipótese, faz-se imperiosa a determinação da retificação do lançamento, para que se corrija a apuração da multa isolada, considerando os prejuízos fiscais apurados nos meses anteriores.

Como se não bastasse, como bem analisado no Acórdão recorrido, também não assiste razão à Recorrente de ver compensado no valor apurado a título de estimativa em agosto de 2013, prejuízos fiscais apurados, com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução, nos meses de janeiro a julho do mesmo ano-calendário.

A possibilidade de redução ou suspensão do valor a recolher a título de estimativa encontra previsão no art. 35 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Transcreve-se:

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

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

- a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;
- b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário. (Redação dada pela Lei n.º 9.065, de 1995)

§ 3º O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano-calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que neste fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base no disposto nos arts. 28 e 29. (Incluído pela Lei n.º 9.065, de 1995)

§ 4º O Poder Executivo poderá baixar instruções para a aplicação do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei n.º 9.065, de 1995)

Como se observa do referido dispositivo, a pretensão da Recorrente não procede por duas razões:

Em primeiro lugar, conforme expressa disposição legal (§1º, alínea "b"), o balanço/balancete de suspensão/redução somente possui efeitos para determinação da parcela a ser recolhida a título de estimativa de IRPJ e CSLL.

A par disso, para os efeitos previstos na lei, o balanço/balancete de suspensão abrange a apuração do Lucro Real de todo o período desde o início do ano-calendário até o mês em questão.

Ou seja, aquele prejuízo apurado em balanço/balancete anterior não possui qualquer efeito para o mês em curso, para quem somente terá validade o novo balanço/balancete apurado a partir do início do ano-calendário.

Nesse sentido que o Acórdão recorrido afirmou que "eventual prejuízo em determinado período, apurado em balanço de suspensão e redução, não pode ser aproveitado em períodos subsequentes...", utilizando a expressão "período" para se referir ao período relativo à apuração constante em balanço/balancete anterior dentro do próprio ano-calendário, e não no sentido de ano-calendário anterior, como interpretado pela Recorrente.

Também não aproveita à Recorrente a invocada Solução de Consulta n.º 92, de 27 de março de 1998. Primeiramente, por só possuir efeitos para a consulente. Em segundo lugar, porque não afirma o que pretende a Recorrente, mas apenas aquilo que já dispõe o §2º do art. 35 acima transcrito.

Ou seja, apenas na hipótese de haver sido apurado prejuízo fiscal na apuração realizada para o período de janeiro a agosto de 2013, é que a Recorrente poderia haver suspenso o recolhimento por estimativa relativo a este último mês.

Isto posto, rejeito a preliminar invocada e não reconheço a existência de erro no lançamento relativo à multa isolada, pelo fato de não terem sido deduzidos os prejuízos verificados nos balanços de redução anteriores.

3 DA COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO DA ATIVIDADE RURAL

Como bem delimitado tanto no Acórdão da DRJ quanto no Recurso Voluntário, o litígio dos autos não se relaciona com a possibilidade de compensação de prejuízos da atividade rural com resultados positivos subsequentes desta mesma atividade, como permitido pelo art. 512 do RIR/99.

A questão que se estabelece é saber se os resultados apurados pela Recorrente, no ano-calendário em pauta, referem-se a resultados da atividade rural ou a resultados das demais atividades, quando, então, aí sim, incidiria a limitação imposta pelo art. 510 do RIR/99.

Transcrevem-se os referidos dispositivos:

Art. 510. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, observado o limite máximo, para compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado (Lei n.º 9.065, de 1995, art. 15).

(...)

Art. 512. O prejuízo apurado pela pessoa jurídica que explorar atividade rural poderá ser compensado com o resultado positivo obtido em períodos de apuração posteriores, não se lhe aplicando o limite previsto no **caput** do art. 510 (Lei nº 8.023, de 1990, art. 14).

É que a acusação que motivou o lançamento é a de que o sujeito passivo compensou resultados das demais atividades com prejuízos acumulados relativos à atividade rural, sem a obediência à referida "trava".

Para os julgadores de primeira instância, a Recorrente não teria conseguido provar que os referidos resultados tributados se referem exclusivamente à atividade rural. Deste modo, assim conclui:

Assim, a partir dos documentos apresentados pela impugnante, a única conclusão possível é a de que provavelmente houve a alienação de bens relacionados à atividade rural. Entretanto, não se pode afirmar de modo inequívoco que tais vendas referem-se àquelas informadas na DIPJ do ano-calendário de 2013 - Evento Cisão. Tampouco pode-se afirmar que tais vendas estão corretamente escrituradas em sua contabilidade, já que o histórico dos lançamentos no Razão apresentado é genérico e não descreve os bens de modo individualizado.

A contribuinte não logrou êxito em correlacionar, de modo preciso, a documentação apresentada com o valor das vendas informadas na DIPJ, que alega estarem relacionadas a bens utilizados exclusivamente na atividade rural. A pessoa jurídica que explora atividade rural e demais atividades, como no caso da impugnante, deve segregar contabilmente essas atividades, de modo a permitir a apuração do resultado de cada uma delas, separadamente.

Com efeito, a contabilidade efetuada de acordo com as leis comerciais e fiscais faz prova em favor da pessoa jurídica. Do contrário, em nada favorece.

Seria temerário admitir que as vendas informadas na DIPJ da contribuinte referem-se, integralmente, a alienações de bens do ativo imobilizado utilizado exclusivamente na atividade rural, sem que haja prova inequívoca desse fato, por meio de documentação hábil e idônea e dos adequados registros contábeis. Tampouco se pode admitir como prova apenas este ou aquele documento apresentado pela contribuinte, de forma isolada, pois a convicção de que as alegações da defendente representam a verdade real se confirmaria somente se existisse correlação entre os todos os documentos, o que não aconteceu no presente caso.

Passemos, então, à análise das provas constantes dos autos.

A Recorrente informou, na Ficha 07A da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) relativa ao período de 01/01 a 01/08/2013 (situação especial - cisão parcial), o auferimento de "Receitas de Alienação de Bens, Direitos, Investimentos, Imobilizado e Intangível" no montante de R\$ 105.349.107,99 (fl. 16).

Por figurar na coluna destinada às "Atividades em Geral", tal fato gerou um Lucro Real após a compensação de prejuízo da atividade rural do próprio período de apuração de R\$ 97.977.460,88, que, por sua vez, foi compensado com prejuízos de períodos anteriores, do seguinte modo (dados constantes da Ficha 09A da DIPJ):

Quadro I – Compensação de prejuízos na DIPJ

Discriminação	Atividades em Geral
Lucro Real após comp. prej. próprio per. de apuração	97.977.460,88
Compensação de prejuízos de períodos de apuração anteriores	
(-) Atividades em Geral	20.487.673,52
(-) Atividade Rural	77.489.787,36
Lucro Real	0,00

O sujeito passivo foi, então, intimado a esclarecer e comprovar como foi apurado o valor de R\$ 77.489.787,36 (fl. 50), apresentando, em resposta, apenas, o demonstrativo de fl. 175. Por tal razão, foi realizada a autuação fiscal, posto que teria compensado, como já dito, resultados das demais atividades com prejuízos acumulados relativos à atividade rural, sem a obediência à limitação de 30%.

A Recorrente sustenta que a receita declarada no valor de R\$ 105.349.107,99, teria a seguinte composição:

Quadro II – Composição da receita de alienação segundo a Recorrente

Contabilização	Valor
Conta n. 4201010001 - Lucros/Perdas c/Transações do Ativo Permanente	21.678.194,01
Conta n. 4201010002 - Lucros/Perdas c/Transações do Ativo Biológico	52.218.133,60
Total dos ativos vendidos à AC Café	73.896.327,61
Conta n. 4201010001 - Lucros/Perdas c/Transações do Ativo Permanente	31.391.655,03
Total dos ativos integralizados na Breccia	31.391.655,03
Conta n. 4201010001 - Lucros/Perdas c/Transações do Ativo Permanente	61.125,35
Total dos ativos vendidos a terceiros no período	61.125,35
Total das receitas registradas com transações envolvendo ativos imobilizado	105.349.107,99

Seria, então, totalmente proveniente da atividade rural e que, por força da estrutura da DIPJ, foi obrigada a lançar os referidos valores no campo destinado às “Atividades em Geral”.

Procede a afirmação da Recorrente, quanto à limitação da DIPJ, já que na Ficha 06A, a linha 66, destina a “Receitas Alien.Bens Direitos Invest.,Imob.e Intangível” somente é passível de preenchimento na coluna das “Atividades em Geral”, conforme se comprova à fl. 14.

Cabe verificar, contudo, as alegações da Recorrente em relação a cada uma das referidas parcelas.

3.1 DOS ATIVOS SUPOSTAMENTE VENDIDOS À AC CAFÉ

Os valores relativos à AC Café decorreriam de "Acordo de Investimento, compra e venda de ativos e outras avenças", firmado em 04 de outubro de 2012 (fl. 303/369) entre a Recorrente, a pessoa jurídica Private Equity VI Investimentos e Participações S.A. (ali denominada “AC Café”) e os proprietários desta (ali denominados “Investidor”), com o seguinte objetivo:

(5) AC Agro e Investidor desejam desenvolver em conjunto o Negócio de Café atualmente desenvolvido pela AC Agro, de acordo com os termos e condições previstos neste Acordo, de forma que, após a implementação das operações previstas neste Acordo, o Investidor e a AC Agro detenham, cada um, participação societária na AC Café equivalente a 50% (cinquenta por cento) de seu capital social total e votante, e a AC Café seja proprietária de todos os ativos (bens móveis, bens imóveis e ativos biológicos) utilizados pela AC Agro no Negócio de Café;

Para tanto, o negócio foi estabelecido em duas etapas:

(a) na Data do Primeiro Fechamento, aquisição pela AC Café de máquinas, utensílios e equipamentos e ativos biológicos utilizados pela AC Agro no Negócio de Café, de acordo com lista de ativos a ser entregue, pela AC Agro à AC Café, assim que possível, avaliados em pelo menos R\$90.000.000,00 (noventa milhões de reais), conforme o laudo de avaliação a ser entregue na Data do Primeiro Fechamento, nos termos da Cláusula 5.2(h) ("Ativos Café Vendidos"), atualmente detidos pela AC Agro, conforme o disposto no Capítulo III abaixo ("Compra e Venda dos Ativos Café");

(b) na Data do Primeiro Fechamento, constituição pela AC Agro em favor da AC Café de direito real de superfície sobre a Fazenda Santa Lúcia e a Fazenda Santa Rosalia, (1) pelo prazo de 99 (noventa e nove) anos ou (2) (i) até 28.2.2013, caso o Segundo Fechamento não tenha ocorrido até esta data e o Preço dos Ativos Café já tenha sido integralmente devolvido à AC Café, nos termos da Cláusula 6.7.2 abaixo, ou (ii) até que a propriedade da Fazenda Santa Lúcia e da Fazenda Santa Rosalia sejam definitivamente transferidas e registradas em nome da AC Café, o que ocorrer primeiro, conforme o disposto na Cláusula 5.2(e) abaixo;

(c) na Data do Segundo Fechamento, cisão parcial da AC Agro, com versão para a AC Café de todos os ativos utilizados pela AC Agro no Negócio de Café não incluídos entre os Ativos Café Vendidos, incluindo os Imóveis, resultando no aumento do capital social da AC Café e na emissão de novas ações a serem atribuídas aos Sócios da AC Agro, conforme o disposto no Capítulo IV ("Cisão Parcial da AC Agro"); e

(d) na Data do Segundo Fechamento, subscrição e integralização, pelos Sócios da AC Agro, de aumento de capital da AC Agro, mediante contribuição da totalidade das ações de emissão da AC Café por eles detidas, conforme o disposto no Capítulo IV abaixo ("Aumento de Capital da AC Agro").

No "Primeiro Fechamento", portanto, conforme fixado na Cláusula 3.2, a AC Café pagaria à Recorrente o valor de R\$ 90.000.000,00 pelos Ativos listados no Anexo 4(ii) do referido "Acordo" (fls. 370/391).

Conforme a Recorrente, a composição do montante de R\$ 90.000.000,00 teria a seguinte atribuição de valores:

Quadro III – Composição da receita do
“Primeiro Fechamento” segundo a Recorrente

Venda de ativos - AC Café	
Fazenda Santa Rosália	11.143.484,74
Fazenda Santa Lúcia	20.034.289,84
Imob. Distrito Industrial	2.341.280,71
Ativo biológico	52.218.133,60
Imob. em curso	1.486.765,81
Estoque	2.776.045,30
Total	90.000.000,00

Em primeiro lugar, pela leitura do referido Acordo de Investimento, causa espécie que a receita auferida em julho de 2013 pretenda ser atribuída pela Recorrente ao citado negócio, posto que os prazos ali previstos para a realização da operação são bem anteriores, conforme se constata da seguinte cláusula:

5.1. Fechamento. Observados os termos e condições previstos neste Acordo, a efetivação do Investimento ora acordado (“Fechamento”) deverá ser realizada em duas etapas, em local a ser definido pelas Partes em comum acordo. O Primeiro Fechamento (“Primeiro Fechamento”) deverá ser realizado em até 5 (cinco) Dias Úteis após a satisfação e/ou renúncia (pela Parte aplicável) das Condições Precedentes do Primeiro Fechamento, previstas no Capítulo VI abaixo, ou em outra data que seja acordada por escrito por todas as Partes. O dia em que ocorrer o Primeiro Fechamento será considerado como a “Data do Primeiro Fechamento”. O Segundo Fechamento (“Segundo Fechamento”) deverá ser realizado após a satisfação e/ou renúncia (pela Parte aplicável) das Condições Precedentes do Segundo Fechamento, previstas no Capítulo VI abaixo, ou em outra data que seja acordada por escrito por todas as Partes, em qualquer hipótese até 31 de janeiro de 2013, podendo ser prorrogado até, no máximo, 28 de fevereiro de 2013, a pedido justificado da AC Agro. O dia em que ocorrer o Segundo Fechamento será considerado como a “Data do Segundo Fechamento”.

Como se vê, a Recorrente atribui as receitas em pauta a passo da negociação que deveria ocorrer no chamado “Primeiro Fechamento”, sendo que a data limite para a realização de passo posterior, denominado “Segundo Fechamento”, seria 28 de fevereiro de 2013. Tal fato atenta fortemente contra a tese de que as receitas auferidas pela Recorrente decorram da operação em questão.

A “pá de cal” na alegação da Recorrente é apresentada por ela própria, à fl. 848, onde se vê que o pagamento do valor de R\$ 90.000.000,00 se deu em 26 de novembro de 2012. Ou seja, não possui qualquer relação com as receitas auferidas em julho ou agosto de 2013.

Há diversas incongruências nos valores apontados pela Recorrente, também. No “Acordo de Investimentos”, atribui-se o valor de R\$ 90.000.000,00 apenas aos itens listados no seu Anexo 4(ii) (cláusula 3.2), no qual estão listados os bens relacionados às Fazenda Santa Rosália, Fazenda Santa Lúcia e Distrito Industrial e alguns poucos ativos. No Quadro acima, a Recorrente atribui o citado montante a “Imob em curso” e “Estoque”, aparentemente, dissociados das referidas propriedades. E, na composição da receita declarada, computa apenas o ganho de capital sobre o ativo imobilizado das propriedades e a receita recebida pelos ativos biológicos, sem menção aos demais itens, conforme Quadro II acima.

Segundo a Recorrente, ainda, aos bens relativos à Fazenda Santa Rosália, Fazenda Santa Lúcia e Distrito Industrial, avaliados em R\$ 33.519.055,29, corresponderia um ganho de capital de R\$ 21.678.194,01, que seria comprovado por relatório extraído dos seus livros contábeis, conforme documento (Doc. 3. Baixa ativos - AC Café.txt) juntado à fl. 1.174.

A par disso, conforme esclarecimentos prestados na Diligência determinada por esta Turma Julgadora, a Recorrente teria alienado ativos biológicos pelo valor de R\$ 52.218.133,60, que corresponderia ao valor apontado no quadro de composição da receita declarada com ganho de capital apurado na alienação de tais ativos no valor de R\$ 38.995.987,90, que, após os ajustes do Regime Tributário de Transição (RTT), totalizariam, para fins fiscais, o montante de R\$ 50.321.057,24.

No Termo de Encerramento de fls. 2.448/2.453, a autoridade fiscal confirmou que

os valores constantes dos relatórios juntados às fls. 521/549, correspondem aos valores que se encontram registrados na escrituração comercial conforme razão das contas 4201010001 - Lucros/Perdas c Transações do Ativo Permanente e 4201010002 - Lucros/Perdas c Transações do Ativo Biológico, que se encontram no Anexo 1 e Anexo 2, respectivamente.

(...)

os valores constantes dos relatórios juntados através do Termo de Anexação de Arquivo Não-Paginável às folhas 1.174 correspondem aos que se encontram registrados na escrituração comercial conforme Anexo 3 e Anexo 4, contendo os lançamentos relativos aos ativos **ACCAFE** e **ACP**, respectivamente.

A Recorrente foi intimada, no âmbito da referida Diligência, ainda, a “Comprovar que as Receitas Declaradas na DIPJ 2013 correspondem ao ‘Acordo de Investimentos, compra e venda de ativos e outras avenças’, firmado em 04 de outubro de 2012”. Na resposta apresentada (fls. 1.201/1.208), limita-se a repetir as alegações já descritas, sem fornecer qualquer esclarecimento acerca da divergência de datas entre o previsto no Acordo de Investimento e as receitas envolvidas no lançamento de ofício. A Recorrente solicitou no referido documento “**prazo adicional de 20 (vinte) dias** para a apresentação de documentação contábil e fiscal suplementar”. Até esta data, contudo, nenhum elemento de prova complementar foi apresentado.

Além da disparidade de datas acima apontada, a qual já seria suficiente para afastar a tese da Recorrente, a correlação entre os bens constantes de todos os documentos apresentados pela Recorrente continua pendente. Já que pretendia atribuir receitas auferidas em julho de 2013 ao referido “Acordo de Investimentos” era dever da Recorrente estabelecer, com precisão, a citada correlação, já que esta foi, exatamente, a crítica oposta na decisão recorrida.

Além disso, os cálculos apresentados pela Recorrente para se chegar ao ganho de capital de R\$ 21.678.194,01 e à receita de R\$ 52.218.133,60 se embasa exclusivamente nos seus lançamentos contábeis. Em nenhum instante, a Recorrente explica os critérios utilizados na alocação do valor de R\$ 90.000.000,00 aos itens do Quadro II acima.

A Recorrente junta as Notas Fiscais emitidas em relação à saída dos bens móveis integrantes do Ativo Imobilizado, datadas de 31 de julho de 2013 (fls. 849/995). No relatório juntado à fl. 1.174, extraído dos seus livros contábeis, conforme atestado por meio da Diligência, há o detalhamento do ganho de capital no importe de R\$ 21.678.194,01. No relatório das contas

contábeis nº 4201010001 e 4201010002 (fls. 521/549), por sua vez, há a discriminação sintética do referido montante e da receita no valor de R\$ 52.218.133,60. Todos os lançamentos, contudo, são datados de 31 de julho de 2013.

Além de não se poder estabelecer com precisão a identidade entre os bens discriminados no Anexo 4(ii) ao “Acordo de Investimentos” e aqueles constantes dos referidos, a data registrada, dissonante do pagamento recebido em 26 de novembro de 2012, compatibiliza-se mais com os procedimentos previstos no “Segundo Fechamento” estabelecido no “Acordo de Investimentos”, no qual haveria a baixa dos ativos listados no Anexo em questão e a transferência de outros ativos e da terra nua referente à Fazenda Santa Rosália, à Fazenda Santa Lúcia e ao Distrito Industrial. Nenhuma palavra sequer é trazida pela Recorrente no sentido de atribuir as receitas declaradas ao “Segundo Fechamento”.

Todos os valores acima referidos não encontram, por fim, qualquer correlação com as receitas apontadas no Demonstrativo do Resultado do Exercício relativo ao mês de julho (fl. 192) e nos lançamentos relativos ao referido mês constantes da Parte A do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) apresentado pela Recorrente (fl. 158).

Assim, há que se concordar com a decisão recorrida, no sentido de que a Recorrente não comprova que as receitas declaradas na DIPJ possuam qualquer correlação com o “Acordo de Investimentos” já referido.

3.2 DOS ATIVOS SUPOSTAMENTE VENDIDOS À AC PROTEÍNA

A Recorrente alega que outra parcela das receitas declaradas se refere a transferência de ativos relacionados com a atividade pecuária à pessoa jurídica AC Proteína (anteriormente denominada Breccia).

Neste caso, os ativos, avaliados em R\$ 76.296.049,82, foram transferidos para integralização de capital, conforme 2ª Alteração do Contrato Social da Breccia (fls. 392/401), segundo relação constante do Anexo I daquela alteração contratual (fls. 402/475).

A composição do referido valor, de acordo com a Recorrente, seria:

Quadro IV – Composição dos valores dos Ativos transferidos à AC Proteína segundo a Recorrente

Contribuição de ativos - AC Proteína	
Fazenda Santa Clara	1.374.389,49
Fazenda Santos Reis	23.999.868,59
Fazenda Santo Antônio	33.720.317,27
Imobilizado em curso	17.201.474,47
Total	76.296.049,82

Segundo a Recorrente, ainda, aos bens relativos à Fazenda Santa Clara, Santos Reis e Santo Antônio, avaliados em R\$ 59.094.575,35, corresponderia um ganho de capital de R\$ 31.391.655,03, que seria comprovado por relatório extraído dos seus livros contábeis, conforme documento (Doc. 6. Baixa ativos - AC Proteína.txt) juntado à fl. 1.174.

Dadas as características do citado relatório, não era possível se ter certeza de que correspondia, efetivamente, a elemento extraído da escrituração contábil do sujeito passivo. Tal dúvida foi afastada na diligência determinada por este Colegiado, uma vez que, no Termo de Encerramento de fls. 2.448/2.453, a autoridade fiscal confirmou que

os valores constantes dos relatórios juntados através do Termo de Anexação de Arquivo Não-Paginável às folhas 1.174 correspondem aos que se encontram registrados na escrituração comercial conforme Anexo 3 e Anexo 4, contendo os lançamentos relativos aos ativos ACCAFE e ACP, respectivamente.

Neste caso, não há discrepâncias de datas entre as alegações da Recorrente e os elementos de prova carreados aos autos. A 2ª Alteração do Contrato Social da Breccia (fls. 392/479), que trata da integralização de bens é datada de 26 de julho de 2013, e o valor constante do referido documento coincide com aquele alegado pela Recorrente. Registre-se, contudo, que inexistente comprovação de que a referida alteração foi levada a registro na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais.

Mais uma vez, a Recorrente junta as Notas Fiscais emitidas em relação à saída dos bens móveis integrantes do Ativo Imobilizado, datadas de 26 de julho de 2013 (fls. 997/1.102). No relatório juntado à fl. 1.174, extraído dos seus livros contábeis, conforme atestado por meio da Diligência, há o detalhamento do ganho de capital no importe de R\$ 31.391.655,03. No relatório da conta contábil nº 4201010001 (fls. 480/520), por sua vez, há a discriminação sintética do referido montante. Todos os lançamentos são datados de 26 de julho de 2013.

Contudo, novamente, não é possível se estabelecer com precisão a identidade entre cada bem integrante do Anexo à 2ª Alteração Contratual e aqueles constantes dos referidos documentos. Tal crítica foi efetuada na decisão recorrida, mas a Recorrente não se ocupou de apresentar elementos de prova que pudessem estabelecer a necessária correlação.

Todos os valores acima referidos não encontram, igualmente, qualquer correlação com as receitas apontadas no Demonstrativo do Resultado do Exercício relativo ao mês de julho (fl. 192) e nos lançamentos relativos ao referido mês constantes da Parte A do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) apresentado pela Recorrente (fl. 158)

Além disso, os demonstrativos de valores apresentados pela Recorrente simplesmente ignoram o valor do “Imobilizado em curso” apontado no Quadro IV acima, no montante de R\$ 17.201.474,47.

Ou seja, os valores são “pinçados” apenas para compor o montante de receita declarada, sem que os esclarecimentos necessários sejam realizados.

Uma vez mais, portanto, há que se concordar com a decisão recorrida no sentido de que a Recorrente não comprova a relação das receitas declaradas com a operação em questão.

3.3 DOS ATIVOS VENDIDOS A TERCEIROS

Finalmente, na composição da receita declarada, conforme Quadro II acima, a Recorrente aponta ganho de capital em relação a ativos vendidos a terceiros, no montante de R\$ 61.125,35.

Tal valor, contudo, conforme documento apresentado pela própria Recorrente à fl. 550, corresponde a vendas realizadas entre fevereiro e abril de 2013 e se referem a “Ativos não relacionados exclusivamente à atividade rural”.

3.4 DA NATUREZA DAS RECEITAS DECLARADAS EM AGOSTO DE 2013

A partir de todo o exposto, fica evidente que a Recorrente não se desvencilhou do ônus de comprovar que as receitas por ela auferidas se referem à Atividade Rural, de modo a tornar admissível a compensação de prejuízos por ela realizada, com amparo no art. 512 do RIR/99.

Deve, portanto, ser mantido o lançamento que glosou a referida compensação, já que violada a restrição determinada no art. 510 do RIR/99.

4 DA CONCOMITÂNCIA DE PENALIDADES

A Recorrente se insurge, ainda, quanto à imposição da multa isolada pelo não recolhimento dos valores devidos a título de estimativa de IRPJ. A alegação é de que a referida multa não poderia ser exigida após o encerramento do ano-calendário e em concomitância com a exigência dos tributos acrescidos da multa de ofício de 75%, uma vez que isso configuraria duplicidade de penalidade.

Contudo, conforme o teor do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não há impedimento para a aplicação concomitante das referidas penalidades, que possuem bases de cálculo distintas:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)”

A multa de ofício sobre o ajuste anual é embasada no inciso I c/c o §1º do referido dispositivo e calculada sobre a diferença de imposto apurada ao final do exercício; a multa isolada tem por base o inciso II, e é calculada sobre o valor devido no mês correspondente.

A primeira alegação da Recorrente é totalmente despida de sentido, já que o momento de aplicação da penalidade isolada é exatamente após o encerramento do ano-calendário. Antes disso, a autoridade fiscal exigirá o próprio tributo devido por estimativa. É essa a justificativa, portanto, para a Súmula CARF n.º 82:

Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas. (**Vinculante**, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Quanto à concomitância de penalidades, também não há razão para acolher tal tese.

Os argumentos e precedentes trazidos pela Recorrente para fundamentar a sua tese se referem à redação anterior do referido art. 44 (e que se apresentam em consonância com a Súmula CARF n.º 105).

É que na redação original do dispositivo legal, a multa de ofício aplicada ao final do exercício e a multa pelo não recolhimento da estimativa tinham, ambas, como fundamento legal o inciso I do citado art. 44, razão pela qual se firmou a tese da inaplicabilidade concomitante.

Ao contrário do sustentado pela Recorrente, após a alteração da redação, promovida pela Lei n.º 11.488, de 2007, entende-se plenamente cabível a aplicação concomitante das duas penalidades.

Quanto à invocação ao Princípio da Consunção (Subsunção), também não há razão para acolhê-la, posto se constituir em princípio geral do Direito Penal, sem transposição para o Direito Tributário Penal, dadas às especificidades da norma tributária.

Cabe neste momento a transcrição de trecho do voto da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, no Acórdão n.º 9101-002.438 (1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 20 de setembro de 2016), de sua relatoria, que rejeita tanto a aplicação do Princípio em questão, quanto a vedação à concomitância das penalidades, como invocado pela Recorrente:

Quanto à transposição do princípio da consunção para o Direito Tributário, vale a transcrição da oposição manifestada pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no voto condutor do Acórdão n.º 1302-001.823:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança

absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta:

O Direito Penal é especial, contém princípios, critérios, fundamentos e normas particulares, próprios desse ramo jurídico; por isso, a rigor, as regras dele não podem ser estendidas além dos casos para os quais foram instituídas. De fato, não se aplica norma jurídica senão à ordem de coisas para a qual foi estabelecida; não se pode pôr de lado a natureza da lei, nem o ramo do Direito a que pertence a regra tomada por base do processo analógico.[15 Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e aplicação do direito*, p.212] Na hipótese de concurso de crimes, o legislador escolheu critérios específicos, próprios desse ramo de Direito. Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas.

A ‘forma de sancionar’ é instituída pelo legislador, segundo critérios de conveniência/oportunidade, isto é, discricionariedade. Compete-lhe elaborar, ou não, regras a respeito da concorrência de infrações administrativas. No silêncio, ocorre cúmulo material.

Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o cúmulo material de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei nº 9.503, de 23.12.1997 (Código de Trânsito Brasileiro), segundo o qual “quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as respectivas penalidades”. Igualmente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de 12.2.1998, que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: “Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o disposto está inserido no Capítulo VI –Da Infração Administrativa] ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as sanções a elas cominadas”. E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei nº 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: “As sanções [administrativas] previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar antecedente ou incidente de procedimento administrativo”.[16 Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa tenha imposto cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.]

No Direito Penal são exemplos de aplicação do princípio da consunção a absorção da tentativa pela consumação, da lesão corporal pelo homicídio e da violação de domicílio pelo furto em residência. Característica destas ocorrências é a sua previsão em normas diferentes, ou seja, a punição concebida de forma autônoma, dada a possibilidade fática de o agente ter a intenção, apenas, de cometer o crime que figura como delito-meio ou delito-fim.

Já no caso em debate, a norma tributária prevê expressamente a aplicação das duas penalidades em face da conduta de sujeito passivo que motive lançamento de ofício,

como bem observado pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no já citado voto condutor do Acórdão n.º 9101002.251:

[...]Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei n.º] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei n.º 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei n.º 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, dada pela Lei n.º 11.488, de 2007 (sublinhei):

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

I - de 75% (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 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação original não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. Ademais, quando o legislador estipula na alínea “b” do inciso II do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, 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, claramente afirma a aplicação da penalidade **mesmo se** apurado lucro tributável e, por consequência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de bis in idem sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário. A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de bis in idem.

Essa tem sido a jurisprudência dominante sobre o tema, inclusive no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme ilustram as ementas a seguir referenciadas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2008, 2009

[...]

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

A partir do ano-calendário 2007, 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 afirmar 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 (Acórdão nº 9101-006.162, de 10 de junho de 2022, Redatora designada Conselheira Edeli Pereira Bessa)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2006, 2007

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA EXIGIDA CONCOMITANTEMENTE COM A MULTA PROPORCIONAL APLICADA SOBRE OS TRIBUTOS DEVIDOS.

Até o ano-calendário de 2006, 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 (Súmula CARF nº 105). Não obstante, a partir do ano-calendário de 2007, por força do que estabelecido pela MP 351/2007, que não foi objeto de julgamento pelos paradigmas da súmula, ambas as multas são aplicáveis, porque penalizam infrações diferentes.

MULTA ISOLADA DO ART. 44, §1º, INCISO IV DA LEI 9.430/96. SÚMULA CARF 105.

Cabível a multa isolada do art. 44, §44, §1º, inciso IV da Lei 9.430/96, no período abrangido pela súmula CARF 105, quando ausente a multa proporcional sobre a base apurada no ajuste anual. (Acórdão n.º 9303-013.112, de 11 de abril de 2022, Relator Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos)

Após a alteração da redação, entende-se, como já dito, plenamente cabível a aplicação concomitante das duas penalidades.

5 CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, e, quanto à parte conhecida, por rejeitar a preliminar de nulidade, e, no mérito, por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo

Voto Vencedor

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, Redator designado.

Em que pese as sempre valiosas considerações e fundamentações apresentadas pelo ilustre relator e presidentes deste colegiado, conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, em julgamento realizado, prevaleceu o entendimento pela impossibilidade de concomitância na aplicação das penalidades – multa de ofício e multa isolada -, cabendo a mim redigir o voto vencedor neste ponto. É o que se passa a fazer.

No que tange à aplicação concomitante das multas isoladas e de ofício, mesmo após o ano de 2007 (a Súmula 105, para muitos julgadores administrativos, é aplicada apenas a fatos geradores ocorridos até o ano-calendário de 2007, inclusive), o entendimento que prevaleceu, como mencionado, foi pela impossibilidade de aplicação conjunta das penalidades.

Sabe-se que, até o advento da Lei n.º 11.488/07, o entendimento deste Conselho Administrativo Fiscais estava pacificado quanto à impossibilidade de serem aplicadas, de forma concomitante, a multa de ofício e isolada, aquela pela constituição do crédito tributário e esta, a isolada, pelo eventual não recolhimento ou recolhimento a menor das estimativas durante o ano-calendário. Este entendimento, inclusive, como mencionado, restou sumulado, como se observa do excerto da Súmula CARF n.º 105, que tem a seguinte redação:

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.

Ocorre que, com a edição da Lei n.º 11.488/07, o entendimento até então consolidado no âmbito do CARF passou a ser contestado por diversos julgadores administrativos que passaram a entender pela possibilidade de aplicação cumulativa das penalidades, com o que, *data venia*, não se pode concordar. Explica-se.

Antes das alterações promovidas pela mencionada legislação, esta era a redação original do artigo 44 da Lei n.º 9.430:

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

I. de 75%, 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:

I. juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

(...)

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 artigo 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; (destacou-se)

Posteriormente, a Lei n.º 11.488/07 deu a seguinte redação ao mencionado artigo da Lei n.º 9.430/96:

Artigo 44 – Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I. de 75% 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 50%, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

b) na forma do artigo 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. (destacou-se)

Veja-se, de pronto, que não houve uma alteração substancial na redação do dispositivo legal, que pudesse justificar a não aplicação do verbete da súmula 105 citado acima.

Antes e depois das alterações promovidas pela Lei 11.488/07, nos casos de não recolhimento ou recolhimento a menor das estimativas mensais pela pessoa jurídica, a multa isolada devia e deve ser aplicada quando não houver o recolhimento da estimativa mensal ou quando o recolhimento desta for parcial, ainda que tenha sido “*apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*”.

Não se pode perder de vista que a redação dos dispositivos é quase idêntica. Com toda venia, não se entende o motivo pelo qual se chega a duas conclusões distintas (uma para os fatos geradores anteriores ao ano-calendário de 2007 e outra para os fatos ocorridos após esta data), tendo como base textos legais cuja redação se mostra bem próxima ou quase idêntica.

Por outro lado, entende-se que o propósito da multa isolada é específico: punir o descumprimento da norma que impõe às pessoas jurídicas optantes pelo lucro real anual o recolhimento mensal por estimativa, seja com bases presumidas, seja com o levantamento de balancete de verificação, visando a suspender ou reduzir a estimativa do mês.

Assim, a multa isolada poderá ser aplicada no curso do ano-calendário, quando for detectada a insuficiência ou o não recolhimento das estimativas ou, ao final do exercício, quando verificada as mesmas hipóteses, independentemente se tiver sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa.

O que não se pode admitir é pretender aplicá-la de forma concomitante nos casos de omissão de receita ou de glosa de despesas, uma vez que se estaria dando uma amplitude ao dispositivo legal não pretendida pelo legislador.

Não se pode olvidar que as alterações promovidas pela Lei 11.488/07, como se depreende da exposição dos motivos da MP n.º 351/2007, tiveram como objetivo *"reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa"*.

Em nenhum momento, com as alterações promovidas na Lei n.º 9.430/96, o legislador demonstrou que as mudanças teriam o condão de autorizar a aplicação concomitante das penalidades.

O Superior Tribunal de Justiça, ao analisar casos idênticos ao presente, cujos fatos geradores ocorreram, inclusive, após o ano-calendário de 2007, ou seja, já na vigência das alterações promovidas pela Lei 11.488/07 na Lei n.º 9.430/96, tem proferido julgados no sentido de que a multa isolada seria absorvida pela multa de ofício, tendo em vista o princípio da consunção. Veja-se:

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

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.
2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.
3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".
4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar

de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção.

Recurso especial improvido.

(REsp 1496354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)

.....

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

1. A Segunda Turma desta Corte, quando do julgamento do REsp nº 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins, DJe 24.3.2015, adotou entendimento no sentido de que a multa do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 somente poderá ser aplicada quando não for possível a aplicação da multa do inciso I do referido dispositivo.

2. Na ocasião, aplicou-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1499389/PB, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/09/2015, DJe 28/09/2015) (destacou-se)

Neste sentido, uma análise mais detida dos precedentes que deram origem à súmula 105 demonstra que o entendimento sempre foi pela aplicação do princípio da consunção no âmbito do Direito Tributário Sancionador. Confira-se a ementa de um daqueles precedentes:

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (acórdão nº 9101-001.261 – Sessão de 22/11/2011) (destacou-se)

Por outro lado, o próprio Superior Tribunal de Justiça, como demonstrado, é bastante claro no sentido de que o princípio da consunção, mesmo sendo um princípio de direito penal, pode e deve ser aplicado no âmbito do direito tributário sancionador. No acórdão proferido nos autos do Resp. 1.496.354, cuja ementa foi citada acima, o Ministro relator deixou claro no voto proferido que:

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. (destacou-se)

E a mais balizada doutrina não destoa deste entendimento. O professor Paulo Roberto Coimbra Silva, em brilhante obra dedicada ao tema do “Direito Tributário Sancionador”, leciona no sentido de “*ser a aplicação dos princípios gerais da repressão ao Direito Tributário Sancionador uma regra, sujeita a exceções lógica, axiológica e teologicamente justificável*”, ou seja, em que pese haver exceções (absolutas ou parciais), em regra, os princípios forjados no âmbito do Direito Penal e do Direito Processual Penal são plenamente aplicáveis no âmbito do Direito Tributário Sancionador. Em suas palavras:

Portanto, aqueles princípios destinados a controlar as potestades punitivas do Estado, forjados, em sua grande maioria, no âmbito do Direito Penal e do Processo Penal, são não somente aptos, mas predispostos a se imiscuírem por todos os subsistemas do Direito nos quais possam ser verificadas manifestações repressivas. (SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Direito Tributário Sancionador. São Paulo: Quartier Latin, 2007. Pág. 271)

Pelas razões aqui expostas, vota-se por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para afastar a aplicação da multa isolada, uma vez que esta não pode ser aplicada de forma concomitante com a multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias