



**Processo nº** 19515.720607/2018-75

**Recurso** Voluntário

**Resolução nº** **1302-000.810 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**

**Sessão de** 11 de fevereiro de 2020

**Assunto** INSTRUÇÃO COMPLEMENTAR

**Recorrente** BRENCO - COMPANHIA BRASILEIRA DE ENERGIA RENOVAVEL

**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Breno do Carmo Moreira Vieira e Gustavo Guimarães da Fonseca.

## Relatório

Cuida o feito de autos de infração lavrados em desfavor da recorrente a fim de se lhe exigir a multa isolada preconizada pelo inciso II, alínea “b”, do art. 44 da Lei 9.430/96, em virtude do não recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, devidas no mês de março de 2014. Os valores das penalidades aplicadas alcançam a monta de, respectivamente, R\$ 66.916.229,01 e R\$ 24.090.922,44.

A contribuinte, após regulamente cientificada da autuação em exame, opôs a sua impugnação para sustentar, em apertada síntese, que teria promovido a quitação das aludidas estimativas (computados os respectivos juros e multa moratórios), **e, portanto, a destempo**, mediante pedidos de compensação, argumentando, neste caso, que ao tempo da autuação (i.e., da lavratura dos autos de infração), não mais existiriam ilícitos a serem penalizados (afirma, então, que não estaria defendendo a aplicação do art. 138 do CTN, mas, objetivamente, que quando da prática do ato lançamento, o fato jurígeno não mais existia).

Aduz, outrossim, que como teria apurado prejuízo fiscal (e base de cálculo negativa) ao fim do exercício, descaberia, *in casu*, a aplicação das multas preconizadas pela Lei

9.430/96, art. 44, inciso II, “b”, e que, nada obstante, as penalidades em testilha feririam o princípio do não-confisco.

Finalmente, sustenta que, antes da lavratura dos autos de infração, teria promovido a retificação de suas DCTF e ECF de sorte que, mesmo que mantida a exigência, caberia à fiscalização promover o cálculo das multas em exame a partir dos dados constantes da declaração e do arquivo retificadores, premendo, então, pela sua redução.

Instada a se pronunciar sobre o caso, a DRJ desta Capital houve por bem manter, na íntegra, o lançamento ora polemizado, calcando as suas conclusões nos fundamentos sumarizados na ementa a seguir reproduzida:

**MULTA ISOLADA POR FALTA DE PAGAMENTO DA ESTIMATIVA DEVIDA.**

O pedido de compensação e a retificação da ECF e da DCTF apresentados após a ciência do termo de início de fiscalização não surtem os efeitos que lhes são próprios, pois o contribuinte já não gozava mais da espontaneidade.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.**

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis*, ao lançamento da CSLL.

A empresa teve ciência do resultado do julgamento acima em 29/03/2019 (conforme termo de ciência de e-fl. 216) e interpôs o seu recurso voluntário no dia 20 de abril daquele mesmo ano (conforme termo de solicitação de juntada de e-fl. 217), por meio do qual, não obstante atacar, mais especificamente, determinados pontos da decisão recorrida, basicamente rebrisou os pedidos e argumentos já declinados em sua peça impugnatória.

Este é o relatório.

**Voto**

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, relator.

O recurso é tempestivo e preenche todos os demais pressupostos de cabimento, razões, pelas quais, dele, tomo conhecimento.

**I DA ALEGADA INOCORRÊNCIA DA INFRAÇÃO.**

Ainda que criativo, diga-se, o argumento sustentado pelo recorrente, neste ponto, é absolutamente descabido.

Com efeito, como destacado pelo D. Relator do acórdão recorrido, a empresa teve ciência do início da ação fiscal em 12 de janeiro de 2018, quando foi instada a justificar os motivos pelos quais não recolhera as estimativas relativas ao mês de março de 2014; em resposta apresentada à e-fls. 54/61, a contribuinte atesta e confirma que não recolhera, de fato, as preditas estimativas na data do vencimento destas obrigações, afirmando, todavia que “*esclarecido o*

*cenário, a companhia procedeu à compensação do débito (...) incluindo (...) o principal, os juros e multa de mora".*

Primeiramente, não localizei nos autos qualquer documento que seja que demonstre que a empresa, de fato, promovera a compensação noticiada alhures... ainda que assim não fosse, e mesmo que a recorrente queira se defender sob a alegação de que, quanto do ato de lavratura do auto de infração, o citado débito de estimativa já estava instinto, ela se esquece que a antecipação do IRPJ e da CSLL, aqui, se reveste da característica de obrigação **acessória**... não se trata de obrigação de principal e, nesta esteira, a mora incorrida, antes, depois, ou muito depois do termo de início de ação fiscal, não admite retificação... Este entendimento se encontra, há muito, sedimentado na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, como se depreende da ementa a seguir reproduzida:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. INFORMAÇÕES RELATIVAS ÀS CARGAS SOB A RESPONSABILIDADE DO TRANSPORTADOR NÃO PRESTADAS.

MULTA. DECRETO-LEI 37/1966. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CARACTERIZADA.

1. O Tribunal de origem asseverou que o agente de carga (transportador) deixou de prestar, na forma e nos prazos estabelecidos pela Receita Federal Brasileira, informações relativas às cargas sob sua responsabilidade, motivo pelo qual manteve a multa imposta com base no art. 107, IV, "e", do Decreto-Lei 37/1966.

2. O STJ possui entendimento de que a denúncia espontânea não tem o condão de afastar multa isolada em face do descumprimento de obrigação acessória. Precedentes: AgInt no AREsp 1.022.862/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 21.6.2017; AgInt no REsp 1.613.696/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 24.4.2017; AgRg no REsp 1.466.966/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 11.5.2015; AgRg nos EDcl no REsp 885.259/MG, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJ 12.4.2007, p. 246.

3. Dessume-se que o acórdão recorrido está em sintonia com o atual posicionamento do STJ, razão pela qual não merece prosperar a irresignação.

4. Recurso Especial não provido (REsp 1817679/RS, Relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 05/09/2019 e acórdão publicado no DJe de 11/10/2019).

Vale lembrar que a infração descrita no art. 44, II, "b", da Lei 9.430/96 é a falta de recolhimento da estimativa, "ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente".

Em linhas gerais, o citada preceptivo deixa extreme de dúvidas que a obrigação contemplada no art. 2º da pedita Lei 9.430, se afeiçoa aquela descrita no art.113, § 2 do Código Tributário Nacional, segundo o qual "*a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos*".

Em sendo acessória a obrigação, viu de se ver, a infração mencionada alhures se aperfeiçoa com o seu simples descumprimento, tenha a parte promovido, ou não, o saneamento posterior da situação que lhe dera causa... se a jurisprudência dominante do STJ afirma que descabe emprestar, às obrigações acessórias, os efeitos do art. 138 do CTN, o seu adimplemento,

antes ou depois do termo de início de ação fiscal ou mesmo antes da lavratura do auto de infração não afasta a concretização do tipo-infracionário.

Demais a mais, quando o contribuinte afirma que, na data da lavratura do auto de infração teria ocorrido o fato-tipo infracionário, ante o seu cumprimento extemporâneo, ele quer sustentar, objetivamente, que a obrigação tributária se constitui pelo lançamento o que, é absolutamente assente na doutrina, não encontra guarida na teoria geral do direito tributário.

Como bem lembra Hugo de Brito Machado, o procedimento de lançamento se equipara “*ao da liquidação da obrigação tributária*”<sup>1</sup>. Ainda que seja essencial para tornar exigível o crédito tributário, este ato não constitui, objetivamente, a obrigação, mas a torna líquida e certa. Luciano Amaro, lembrando os ensinamentos de Becker, assim já se posicionara ao asseverar que “*com o lançamento, tem-se o requisito da atendibilidade, pois a exigibilidade dependeria do vencimento do prazo de pagamento*<sup>2</sup>”. Daí as severas críticas de Amaro à redação do art. 142 do CTN:

Com efeito, o Código Tributário reconheceu que a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador, afirmando o art. 114 que o fato gerador é a condição não apenas necessária mas também suficiente para o nascimento da obrigação tributária, consoante art. 113, §1º, onde se proclama que a obrigação tributária surge com o fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo, vale dizer, a satisfação do crédito atribuído ao polo ativo dessa mesma obrigação.

Porém é o mesmo Código que confere ao lançamento a virtude de dar nascimento ao crédito tributário (art. 142). É que isso não pode permitir a afirmação de que, na “mera” obrigação tributária (nascida com a ocorrência do fato gerador), não haja crédito e correspondente débito, sem o que de obrigação não haveria sequer a silhueta.

A par da discussão eminentemente teórica sobre a natureza do ato de lançamento (se declaratória ou constitutiva<sup>3</sup>), o fato é que não se pode confundir “obrigação tributária” com “crédito tributário” o que, precisamente, ocorre, quando a recorrente sustenta ter “adimplido a obrigação” antes do lançamento. Como dito, a situação “necessária e suficiente” à concretização da obrigação, no caso, acessória, é o seu mero não pagamento, quando, então, o seu elemento nuclear se materializa...

Particularmente aqui, tendo ou não o contribuinte extinguido as estimativas mediante compensação antes do ato de lançamento, o tipo infracionário já havia surgido... a única forma de afastar, neste passo, a penalização em exame se daria, inexoravelmente, pela aplicação dos citados preceitos do art. 138 do CTN o que, contudo, como já demonstrado, é impossível à luz do entendimento sedimentado no seio da 1<sup>a</sup> Seção do Superior Tribunal de Justiça e consolidado no verbete da Súmula 360 daquela Corte:

**Súmula 360 do STJ:** **denúncia espontânea** não alcança tributos sujeitos a lançamento por homologação. O benefício da **denúncia espontânea** não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.

<sup>1</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros Editores, 1997, p. 87.

<sup>2</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 22<sup>a</sup> ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 364.

<sup>3</sup> Tenho a minha própria opinião sobre o tema, mas prefiro não polemizá-la aqui, por não ser este o foro para discussões eminentemente teórico-acadêmicas.

Outrossim, e quanto a alegação de que, uma vez que apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, ter-se-ia que afastar a possibilidade de se exigir a multa, além de tudo o que afirmara linhas acima, mormente quanto a caracterização da obrigação tratada pelo art. 2º da Lei 9.430 como típica e própria das obrigações acessórias descritas pelo preírito art. 113, § 2º do CTN, o art. 44, II, “b”, já reproduzido anteriormente, é claro a não mais poder: a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas será exigida “*ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*”.

Nesta senda, como estamos compelidos à observar os ditames legais, sendo-nos, outrossim, vedado afastar dispositivo legal ao argumento de sua invalidade (pena de violação ao princípio da separação dos poderes e, também, de perda de mandato, a luz das disposições de nosso Regimento Interno – art. 45, IV c/c 62, *caput*), não há muito mais o que se dizer...

A recorrente confessa e assume não ter cumprido, a tempo e modo, a obrigação acessória em exame; tendo ela a cumprido ou não antes do ato de lançamento, mas posteriormente à data de seu vencimento, a imposição da multa isolada, no caso, se impunha.

Nada a prover, aqui, portanto.

## **II ALEGADA EXCESSIVIDADE E DO CARÁTER CONFISCATÓRIO DA PENALIDADE.**

Concordo com a recorrente que, no caso concreto, particularmente quando não se divisou falta de pagamento da obrigação principal, apurada ao final do exercício, as multas impostas em vultosos R\$ 90 milhões de reais (aproximadamente) se revelam contrárias aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade...

Mas como já dito no tópico anterior, a aplicação da penalidade é resultado direito da subsunção de fatos, objetivamente qualificados, ao comando da norma e, assim o sendo, não dispomos de poder, e, insista-se, não podemos nos arrogar na competência para, afastar a aplicação de dispositivo legal sobre o que não existem decisões judiciais, em processos individuais ou de controle concentrado de constitucionalidade, a declarar a sua imprestabilidade.

Por esta razão, inclusive, este Conselho Editou a Sumula 2, segundo a qual “CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária”.

Mais uma vez, o RICARF nos impõe a observância aos ditames contidos em sua sumulas, sob pena, vale a insistência, de perda de mandato do Conselheiro que deixar de aplicá-las (art. 45, VI).

Há, pois, também aqui, que se negar provimento ao recurso.

## **III DOS ALEGADOS EQUIVOCOS QUANTO A BASE DE CÁLCULO DAS MULTAS.**

O D. Relator do acórdão recorrido afirma, neste ponto, que a perda da espontaneidade da ação retificadora do contribuinte demandaria, dele, a apresentação de provas robustas, idôneas e hábeis a demonstrar a correção das novas informações destacadas na DCTF e no ECF apresentados após o início da ação fiscal, mas antes da lavratura do auto de infração.

Até aqui, diga-se, não discordo da DRJ, até porque semelhante entendimento se aproxima, um pouco, daquilo que restou decidido pela COSIT quando da edição do Parecer Normativo de 2, de 29 de agosto de 2015. E não usei a expressão “se aproxima”, na sentença retro, de forma leviana...

O citado PN 2/15, destaque-se, admite, de fato, a apresentação de declaração retificadora após a prolação do despacho decisório, desde que, todavia, o contribuinte comprove os fatos que levaram à retificação. No entanto, o marco temporal descrito neste Parecer é “a prolação do despacho decisório”, que, no processo de compensação, é, inadvertidamente, o último ato praticado pela Autoridade Administrativa.

O Parecer, vejam bem, não trata de atos de instrução do procedimento compensatório e é, justamente aqui, que o caso em exame se aparta das situações abstratamente abarcadas pela “norma” da COSIT.

Realmente, pelos documentos acostados, particularmente, à impugnação, tanto a ECF como a própria DCTF retificadoras foram transmitidas em abril de 2018, isto é, após a ciência de que as estimativas aqui tratadas não tinha sido recolhidas (ciência que se dera quando do recebimento do termo de inicio de ação fiscal juntado à e-fl. 28 a 29), mas antes da lavratura do auto de infração (ocorrida em 13 de agosto de 2018). E, realmente, a modificação dos dados fiscais (via DCTF) e contábeis (via ECF) foi, efetivamente, noticiada à Autoridade Lançadora, como se observa da resposta ao TIAF anteriormente mencionado. Veja-se:

De qualquer forma, identificado o cenário, a companhia procedeu à compensação do débito de estimativa relativa ao período de março de 2014, incluindo no valor do débito a ser compensado, o principal, os juros e a multa de mora (doc. 02), procedendo ainda às devidas retificações na DCTF e na ECF anteriormente apresentadas.

Tais declarações, diga-se, aparentemente foram apresentadas à fiscalização; na resposta acima mencionada, foram juntados termos de validação de arquivos digitais que, possivelmente, descrevem a DCTF e a ECF retificadoras.

Segundo as informações trazidas no recurso voluntário, as modificações que teriam culminado com a redução da base tributável relativa ao mês de março de 2014 decorreriam da inclusão de novas exclusões do lucro apurado, que somadas, resultariam num total de R\$ 255.245.795,29. A DRJ, neste ponto, chega a sustentar que o valor informado no LALUR retificado (a título de exclusões) era de R\$ 196 milhões, mas se esqueceu que o contribuinte também pleiteara o aumento dos valores prejuízos acumulados a serem compensados no valor de R\$ R\$ 120.046.301,47.

Isto é, o valor de R\$ 255 milhões acima mencionado decorre da soma das “novas exclusões” (R\$ 135.199.493,82) incluídas no LALUR retificado aos montantes de prejuízo anteriormente mencionado (v. e-fl. 157).

Foi esta, especificamente, a modificação introduzida pela ECF retificadora, já que no arquivo original a empresa não declarara “outras exclusões” a serem abatidas do lucro real, nem tampouco utilizara-se de qualquer saldo de prejuízo (v. e-fl. 133).

O problema aqui, entretanto, é que o contribuinte não mostra, nem se ocupa de demonstrar, de que forma as alterações do cálculo do imposto devido no ajuste impactaram,

diretamente, a apuração mensal... Ele diz, pontualmente, que o lucro tributável “*foi retificado, passando a ser de R\$ 280.108.036,75*” e que, como “*consequência, o valor da estimativa de IRPJ de março de 2014 foi reduzido para R\$ 70.021.009,19 e o valor da estimativa de CSLL de março de 2014 foi reduzido para R\$ 25.209.723,31*”.

Particularmente quanto a compensação de prejuízos não me foi possível localizar os respectivos saldos. Em relação às outras exclusões, nenhum dos documentos trazidos pelo recorrente demonstram:

- a) quais seriam tais “exclusões”;
- b) se, de fato, elas teriam sido apropriadas no período de apuração encampado pela estimativa de março de 2014.

Há, inadvertidamente, indícios de que o contribuinte tenha promovido a retificação da ECF apenas para dar ares de verossimilhança às modificações introduzidas a partir da retificação da próprio DCTF, mas nenhuma das novas informações prestadas dão conta, efetivamente, dos motivos pelos quais o tributo devido saltou de R\$ 133 milhões, para o IRPJ, para R\$ 70 milhões, ou de R\$ 48 milhões para R\$ 25 milhões, em relação à CSLL. Nada obstante, e como advertido alhures, as retificações aqui mencionadas foram feitas antes da autuação.

Não nego, objetivamente, que o ônus da prova acerca dos impactos, particularmente, introduzidas pela retificação da ECF são do contribuinte; mas até para se desincumbir deste ônus, cabia à Fiscalização, quando menos, instar a empresa a fazer a prova das modificações que disse ter promovido, entendimento que já defendi em outros casos, lastreado, particularmente, nos preceitos do art. 142 do CTN. E como se extrai dos documentos constantes deste feito, foram lavrados 4 (quatro) “**TERMOS DE CONTINUIDADE DE AÇÃO FISCAL**”, que se seguiram ao TIAF de e-fls. 25/27, sem que nada mais foi questionado à empresa.

Tal como afirmei, as informações retificadas e os documentos apresentados não comprovam os valores retificados e, entendo, o caso demanda, por isso mesmo, e em respeito aos preceitos do já citado art. 142, uma melhor instrução. A conversão, pois, deste julgamento em diligência, é medida que se impõe.

Assim, proponho o retorno dos autos à Unidade Preparadora para que:

- a) apure, a partir dos sistemas SAPLI e SACS, os montantes dos saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativo que a empresa possuía a fim de se promover a compensação pretendida;
- b) intime o contribuinte a descrever, minudentemente, cada uma das exclusões que compuseram o valor de R\$ 196 milhões descritos na ECF retificadora constante de e-fl. 157, lançado no campo “outras exclusões”;
- c) intime o contribuinte a trazer a documentação hábil e idônea necessária à comprovação das aludidas exclusões, informando, inclusive, a data de sua ocorrência a fim de se possa atribuí-las, especificamente, apuração relativa ao

Fl. 8 da Resolução n.º 1302-000.810 - 1<sup>a</sup> Sejul/3<sup>a</sup> Câmara/2<sup>a</sup> Turma Ordinária  
Processo n.º 19515.720607/2018-75

mês de março de 2014, na forma do art. 9º e incisos da IN 93/2007, vigente à época dos fatos aqui examinados.

Peço, outrossim, à unidade de origem que confirme, por quaisquer meios de auditoria que se entender cabíveis, a acuidade das respostas apresentadas, lavrando-se o competente relatório conclusivo e dando, à empresa, para de trinta dias para, querendo, sobre este se manifestar.

Ao fim, e concluída a diligência, retornem os autos à este Conselho para análise e julgamento.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca