



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>19515.720641/2011-73</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1401-007.851 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	19 de março de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	TAM AVIAÇÃO EXECUTIVA E TAXI AEREO S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2006, 2007

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ARGÜIÇÃO. AFASTAMENTO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA. SÚMULA CARF N. 2.

A instância administrativa é incompetente para afastar a aplicação da legislação vigente em decorrência da arguição de sua inconstitucionalidade ou ilegalidade.

IRPJ E CSLL APURADOS NO AJUSTE ANUAL. ESTIMATIVA MENSAL DE IRPJ E DA CSLL DO MÊS DE DEZEMBRO. DISTINÇÃO.

O IRPJ devido sob a forma de estimativa mensal de dezembro não se confunde com o valor devido sob a forma de ajuste anual. Tratam-se de obrigações com naturezas jurídicas diversas. As estimativas mensais são antecipações compulsórias passíveis de dedução do tributo efetivamente devido ao final do período de apuração. O ajuste anual é o resultado do cotejamento entre o tributo efetivamente devido no período de apuração e as estimativas recolhidas durante o ano. Uma obrigação independe da outra. Há, inclusive, diferenças de data de vencimento entre uma e outra.

COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA DE CSLL DE PERÍODOS ANTERIORES - BASE NEGATIVA A SER COMPENSADA DEVE GUARDAR PROPORÇÃO COM O PATRIMÔNIO REMANESCENTE APÓS A CISÃO PARCIAL, MESMO NO CASO DO EVENTO SOCIETÁRIO TER OCORRIDO ANTES DA MEDIDA PROVISÓRIA N° 1.858-6, DE 30/06/1999.

No que toca à compensação de prejuízos fiscais ou de bases negativas de exercícios anteriores, até que encerrado o exercício fiscal ao longo do qual se forma o fato gerador do tributo, o contribuinte possui mera expectativa de direito quanto à manutenção das regras que regiam os exercícios

anteriores. A lei aplicável é a vigente na data do encerramento do exercício fiscal (ocorrência do fato gerador), e o abatimento de prejuízos ou de base negativa, mais além do exercício social em que constatados, configura benesse da política fiscal. Precedentes do STF. Na ocorrência dos fatos geradores anuais de CSLL - 31/12/2000 e 31/12/2001, já estavam em plena vigência as normas introduzidas pela MP nº 1.858-6, e, portanto, havia limitação na base negativa a ser compensada, que deveria guardar proporção com o patrimônio remanescente da cisão.

**COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA DE CSLL DE PERÍODOS ANTERIORES. REDUÇÃO EM DECORRÊNCIA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.**

Ao efetuar um lançamento de ofício, cabe à autoridade lançadora adicionar os valores apurados como decorrência de infrações à base de cálculo antes da compensação, bem como efetuar a compensação do saldo disponível de base negativa até o limite de 30% da base reajustada. Essa compensação é informada nos demonstrativos do Auto de Infração de CSLL, do qual o contribuinte é cientificado para pagar, impugnar ou parcelar o débito.

**LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA DE 75%.**

Nos casos de lançamento de ofício, será aplicada a multa 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.

**MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. NÃO CONCOMITÂNCIA.**

A lei autoriza a imposição de multa isolada sobre a falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais depois de encerrado o ano-calendário, não se confundindo esta penalidade com a multa de ofício incidente sobre o imposto devido apurado ao fim do ano-calendário, no regime do lucro real anual.

**APLICAÇÃO DO ART. 114 § 12º, INC. I DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. DECLARAÇÃO DE CONCORDÂNCIA COM OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA. FACULDADE DO JULGADOR.**

Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em conhecer em parte do recurso voluntário, exceto quanto às alegações de inconstitucionalidade de lei, para, no mérito, negar provimento ao recurso.

*Assinado Digitalmente*

Daniel Ribeiro Silva – Relator

*Assinado Digitalmente*

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Alberto Pinto Souza Júnior, Paulo Elias da Silva Filho (substituto integral), Andressa Paula Senna Lísias, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão n.º 14-99.216, proferido pela 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO), que julgou improcedente a Impugnação apresentada contra os Autos de Infração lavrados com o objetivo de constituir crédito tributário de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL e Multas Exigidas Isoladamente (CSLL e IRPJ), referentes aos anos-calendário de 2006 e 2007, no valor histórico de R\$ 1.011.993,57.

O objeto da autuação consiste em: (i) insuficiência de recolhimento da CSLL apurada sob a forma de estimativa mensal de dezembro/2006; (ii) compensação indevida de base de cálculo negativa de CSLL de períodos anteriores nos anos-calendário 2006 e 2007; (iii) aplicação de multa isolada de 50% sobre a falta de recolhimento de estimativa mensal de CSLL de dezembro/2006; e (iv) aplicação de multa isolada de 50% sobre a falta de recolhimento de estimativa mensal de IRPJ de dezembro/2006.

Tendo tomado ciência acerca do lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 189/204), o que fez com base nas seguintes alegações:

- a) Alega que houve erro formal no preenchimento dos DARFs relativos à CSLL de dezembro de 2006, sustentando que, apesar do preenchimento incorreto de códigos (utilizou código 6773 - ajuste anual - quando deveria ter utilizado código

2484 - estimativa mensal), os pagamentos foram efetivamente realizados no montante de R\$ 271.542,53 mediante três DARFs (R\$ 51.297,28 em 31/01/2007 sob código 2484; R\$ 57.206,68 em 30/03/2007 sob código 6773; e R\$ 163.038,57 em 31/07/2007 sob código 6773), havendo insuficiência de recolhimento de apenas R\$ 4.666,46 em relação ao valor devido de R\$ 276.208,99, e não de R\$ 224.911,00 como apontado pela fiscalização;

- b) Que, no tocante ao IRPJ, também houve erro no preenchimento dos DARFs, tendo utilizado código 2430 (ajuste anual) quando deveria ter utilizado código 2362 (estimativa mensal), porém recolheu efetivamente R\$ 1.200.232,84 (mediante três DARFs: R\$ 158.655,59 em 31/01/2007; R\$ 365.963,46 em 30/03/2007; e R\$ 675.613,79 em 31/07/2007) quando o valor devido era de R\$ 1.124.100,27, resultando em recolhimento a maior de R\$ 76.132,57, razão pela qual é credora e não devedora da União;
- c) Que possui direito à compensação da base de cálculo negativa de CSLL nos montantes por ela apurados e declarados em suas DIPJs (R\$ 1.467.488,74 para 2006 e R\$ 1.690.660,90 para 2007), questionando as limitações impostas pela fiscalização com base no sistema SAPLI que apontou saldos diversos (R\$ 1.032.141,52 para 2006 e saldo zero para 2007), argumentando que a restrição configura tributação sobre o patrimônio e não sobre o lucro, e que o sistema da RFB contém informações incorretas quando cotejado com a escrituração regular da impugnante;
- d) Que o lançamento é nulo por vício de fundamentação, pois a autoridade fiscal teria se baseado exclusivamente em divergências apontadas no sistema interno SAPLI (malha fiscal) sem aprofundar a análise da documentação comprobatória apresentada no curso da fiscalização (livros fiscais, parte B do Lalur dos anos-calendários de 1995 a 2007, e DIPJs), desconsiderando indevidamente a escrituração regular da impugnante que, nos termos do artigo 9º, §1º, do Decreto-lei n. 1.598/77, faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, violando o Princípio da Verdade Material;
- e) Que a multa isolada lançada para a CSLL no valor de R\$ 112.455,50 (50% sobre base de R\$ 224.911,00) é indevida, pois: (i) a base de cálculo está incorreta, uma vez que a real insuficiência foi de apenas R\$ 4.666,46; (ii) não é possível a cumulação de multa isolada com multa de ofício sobre a mesma base de cálculo, conforme entendimento pacificado pelo antigo Conselho de Contribuintes (Acórdão n. 108-09.562); e (iii) possui caráter confiscatório, violando o artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal;
- f) Que a multa isolada lançada para o IRPJ no valor de R\$ 482.722,34 (50% sobre base de R\$ 965.444,68) é absolutamente indevida, pois não houve qualquer falta de recolhimento do imposto, tendo a impugnante, ao contrário, recolhido valor superior ao devido, sendo credora da União, não se configurando, portanto, infração passível de penalização;
- g) Que a multa de ofício de 75% aplicada sobre o lançamento da CSLL possui caráter confiscatório e desproporcional à suposta infração, violando o artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, devendo ser afastada ou reduzida com base

em precedentes do Supremo Tribunal Federal (RE 81.550) e dos Tribunais Regionais Federais que reconhecem o caráter confiscatório de multas elevadas.

Posteriormente, a 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO), proferiu o Acórdão n.º 14-99.216 (fls. 537/560) abaixo ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2006, 2007

CSLL APURADA NO AJUSTE ANUAL. ESTIMATIVA MENSAL DE CSLL DO MÊS DE DEZEMBRO. DISTINÇÃO.

A CSLL devida sob a forma de estimativa mensal de dezembro não se confunde com o valor devido sob a forma de ajuste anual. Trata-se de obrigações com naturezas jurídicas diversas. As estimativas mensais são antecipações compulsórias passíveis de dedução do tributo efetivamente devido ao final do período de apuração. O ajuste anual é o resultado do cotejamento entre o tributo efetivamente devido no período de apuração e as estimativas recolhidas durante o ano. Uma obrigação independe da outra. Há, inclusive, diferenças de data de vencimento entre uma e outra.

COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA DE CSLL DE PERÍODOS ANTERIORES - BASE NEGATIVA A SER COMPENSADA DEVE GUARDAR PROPORÇÃO COM O PATRIMÔNIO REMANESCENTE APÓS A CISÃO PARCIAL, MESMO NO CASO DO EVENTO SOCIETÁRIO TER OCORRIDO ANTES DA MEDIDA PROVISÓRIA N° 1.858-6, DE 30/06/1999.

No que toca à compensação de prejuízos fiscais ou de bases negativas de exercícios anteriores, até que encerrado o exercício fiscal ao longo do qual se forma o fato gerador do tributo, o contribuinte possui mera expectativa de direito quanto à manutenção das regras que regiam os exercícios anteriores. A lei aplicável é a vigente na data do encerramento do exercício fiscal (ocorrência do fato gerador), e o abatimento de prejuízos ou de base negativa, mais além do exercício social em que constatados, configura benesse da política fiscal. Precedentes do STF. Na ocorrência dos fatos geradores anuais de CSLL - 31/12/2000 e 31/12/2001, já estavam em plena vigência as normas introduzidas pela MP n° 1.858-6, e, portanto, havia limitação na base negativa a ser compensada, que deveria guardar proporção com o patrimônio remanescente da cisão.

COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA DE CSLL DE PERÍODOS ANTERIORES. REDUÇÃO EM DECORRÊNCIA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Ao efetuar um lançamento de ofício, cabe à autoridade lançadora adicionar os valores apurados como decorrência de infrações à base de cálculo antes da compensação, bem como efetuar a compensação do saldo disponível de base negativa até o limite de 30% da base reajustada. Essa compensação é informada nos demonstrativos do Auto de Infração de CSLL, do qual o contribuinte é cientificado para pagar, impugnar ou parcelar o débito.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2006

IRPJ APURADO NO AJUSTE ANUAL. ESTIMATIVA MENSAL DE IRPJ DO MÊS DE DEZEMBRO. DISTINÇÃO.

O IRPJ devido sob a forma de estimativa mensal de dezembro não se confunde com o valor devido sob a forma de ajuste anual. Tratam-se de obrigações com naturezas jurídicas diversas. As estimativas mensais são antecipações compulsórias passíveis de dedução do tributo efetivamente devido ao final do período de apuração. O ajuste anual é o resultado do cotejamento entre o tributo efetivamente devido no período de apuração e as estimativas recolhidas durante o ano. Uma obrigação independe da outra. Há, inclusive, diferenças de data de vencimento entre uma e outra.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA DE 75%.

Nos casos de lançamento de ofício, será aplicada a multa 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.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. NÃO CONCOMITÂNCIA.

A lei autoriza a imposição de multa isolada sobre a falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais depois de encerrado o ano-calendário, não se confundindo esta penalidade com a multa de ofício incidente sobre o imposto devido apurado ao fim do ano-calendário, no regime do lucro real anual.

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO.

É vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Impugnação improcedente.

### Crédito Tributário Mantido.

Inicialmente, a DRJ apreciou a distinção entre a CSLL e o IRPJ devidos sob a forma de estimativa mensal de dezembro e aqueles apurados no ajuste anual, concluindo tratarem-se de obrigações com naturezas jurídicas diversas, sendo as estimativas mensais antecipações compulsórias passíveis de dedução do tributo efetivamente devido ao final do período de apuração, enquanto o ajuste anual resulta do cotejamento entre o tributo efetivamente devido no período de apuração e as estimativas recolhidas durante o ano, observando que uma obrigação independe da outra e possuem inclusive datas de vencimento diferentes.

Quanto à insuficiência de recolhimento de CSLL no valor de R\$ 4.666,46, a DRJ reconheceu não haver controvérsia, uma vez que o próprio contribuinte admitiu essa diferença e comprometeu-se a pagá-la após decisão administrativa definitiva, determinando que essa parte do crédito tributário fosse considerada definitivamente constituída e exigível pela unidade da DRF.

Em relação à multa isolada por falta de pagamento de estimativas de IRPJ, a DRJ manteve a autuação, fundamentando que o contribuinte informou na DIPJ 2007/ano-calendário 2006 o valor de R\$ 1.124.100,27 como Imposto de Renda por Estimativa a pagar para o período de apuração 31/12/2006, devendo ser recolhido até 31/01/2007 com código de receita 2362, porém recolheu apenas R\$ 158.655,59 nesse código e data, tendo recolhido as importâncias de R\$ 365.963,46 e R\$ 675.613,79 em código de receita 2430 (ajuste anual) e em datas posteriores (30/03/2007 e 31/07/2007), caracterizando insuficiência de recolhimento de R\$ 965.444,68.

Similarmente, quanto à multa isolada por falta de pagamento de estimativas de CSLL, a DRJ manteve a autuação, considerando que o contribuinte informou na DIPJ o valor de R\$ 276.208,99 como CSLL por Estimativa a pagar para dezembro/2006, devendo ser recolhido até 31/01/2007 com código 2484, mas recolheu apenas R\$ 51.297,98 nesse código e data, tendo recolhido R\$ 57.206,68 e R\$ 163.038,57 em código 6773 (ajuste anual) em datas posteriores, caracterizando insuficiência de R\$ 224.911,01, aplicando as mesmas razões já expostas para o IRPJ.

No tocante à compensação indevida de base negativa de CSLL, a DRJ determinou a realização de diligência fiscal (Despacho nº 29, fls. 301/305) para que o contribuinte demonstrasse a obtenção do saldo de base de cálculo negativa utilizado nas DIPJ 2006 e 2007, sendo que o Relatório de Diligência Fiscal (fls. 503/509) concluiu que o contribuinte não demonstrou na parte B do Livro de Apuração da Contribuição Social (e-Lacs) a baixa do saldo das bases de cálculo negativas da CSLL proporcionalmente ao patrimônio líquido transferido nas cisões parciais ocorridas em janeiro/1999 (redução de R\$ 12.628.697,72 para R\$ 1.144.557,50 - 8,31% remanescente) e em 2004 (redução de R\$ 853,31, remanescendo 99,94%), bem como a baixa dos saldos relativos às fiscalizações dos anos-calendário 1996, 1997, 1998, 1999, 2006 e 2007 referentes aos Processos nº 13808005469/2001-81, 13808005471/2001-50 e 19515.720641/2011-73.

A DRJ adotou como razão de decidir as conclusões do Relatório de Diligência Fiscal, destacando que o sistema SAPLI controla os saldos de base negativa desde 1995 e já considera alterações decorrentes de lançamentos de ofício e cisões parciais, tendo a fiscalização constatado divergências entre o SAPLI e o LACS apresentado pelo contribuinte, originadas justamente da falta de baixa proporcional às cisões e dos lançamentos de ofício, sendo que o contribuinte, intimado a demonstrar a obtenção dos saldos utilizados, limitou-se a apresentar as DIPJ sem demonstrar as baixas necessárias.

Quanto à aplicação da MP 1.858-6/1999 às cisões ocorridas antes de sua vigência, a DRJ fundamentou-se em precedentes do STF (RE 344.944 e 545.308) e do CARF (Acórdãos 1802-00.729 e 1802-00759), concluindo que na compensação de prejuízos fiscais ou bases negativas de exercícios anteriores, até o encerramento do exercício fiscal em que se forma o fato gerador do tributo, o contribuinte possui mera expectativa de direito quanto à manutenção das regras anteriores, sendo aplicável a lei vigente na data do encerramento do exercício fiscal (ocorrência do fato gerador), configurando o abatimento de prejuízos ou base negativa além do exercício social em que constatados benesse da política fiscal passível de alteração pelo legislador, razão pela qual, na ocorrência dos fatos geradores anuais de CSLL em 31/12/2006 e 31/12/2007, já estava em plena vigência a MP 1.858-6/1999 e suas reedições, devendo ser observada a limitação proporcional ao patrimônio remanescente.

Sobre os efeitos dos lançamentos de ofício no saldo de base negativa, a DRJ esclareceu que ao efetuar lançamento de ofício, a autoridade lançadora deve adicionar os valores apurados como infrações à base de cálculo antes da compensação e efetuar a compensação do saldo disponível de base negativa até o limite de 30% da base reajustada, sendo essa compensação informada nos demonstrativos do Auto de Infração, não havendo que se falar em nulidade ou violação do art. 9º, §1º, do Decreto-lei 1.598/77, pois a autuação decorreu de divergências verificadas entre o SAPLI e o LACS, tornando desnecessária a análise da escrituração contábil.

Relativamente à multa de ofício de 75%, a DRJ manteve sua aplicação com base no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, na redação dada pela Lei nº 11.488/2007, afirmando que essas normas encontram-se em plena vigência e não podem ser afastadas pelo órgão julgador, que atua na esfera infralegal, sendo que as normas jurídicas emanadas do órgão legislador competente gozam de presunção de constitucionalidade e legalidade.

Quanto à aplicação concomitante de multa isolada e multa de ofício, a DRJ concluiu pela sua legalidade, fundamentando que possuem fundamentos legais e causas motivadoras distintas, sendo a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa mensal prevista no artigo 44, II, "b", da Lei nº 9.430/1996, e a multa de ofício por falta de pagamento apurado no ajuste anual prevista no artigo 44, I, da mesma lei, citando precedentes do CARF (Acórdão 1401-000.483) e do CSRF (Acórdão 9101-002.750), destacando que nem no curso e nem após o encerramento do ano-calendário é possível o lançamento das estimativas como obrigação principal (tributo), mas apenas como dever de antecipação de valor que poderá se configurar devido ou indevido ao final

do período, sendo justamente por isso instituída a multa isolada para penalizar o descumprimento da obrigação de apuração e recolhimento das antecipações mensais obrigatórias.

Por fim, a DRJ rejeitou as arguições de inconstitucionalidade, com fundamento no artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72, que veda aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, salvo as hipóteses previstas em seu §6º, cuja ocorrência não restou demonstrada.

Ciente da decisão do Acórdão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. fls. 573/596). Em sede recursal, o contribuinte reitera essencialmente os argumentos já apresentados na defesa inicial, sem trazer novas alegações de fato ou de direito. Insiste pontualmente na demonstração numérica de que a diferença de recolhimento seria ínfima caso considerados os pagamentos com código errôneo e mantém as teses de nulidade do lançamento (por uso de malha fiscal em detrimento da escrita contábil) e de inconstitucionalidade das multas aplicadas.

É o relatório do essencial.

## VOTO

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

O recurso é tempestivo e preenche em parte os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço parcialmente.

No mais, da análise dos autos é fácil constatar que o Recurso Voluntário apresentado, constitui-se basicamente em reprodução da impugnação cujos argumentos foram detalhadamente apreciados pelo julgador *a quo*.

Cumprido ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do novo Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023):

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

§ 1º O relator deverá formalizar o acórdão no prazo de quinze dias, contado da movimentação dos autos para essa atividade.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

II - referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta.

Da análise do presente processo, entendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Assim, desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão recorrida, na parte que se aplica:

Voto

A impugnação apresentada atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Assim sendo, dela conheço.

A impugnação é parcial.

Da insuficiência de recolhimento da CSLL O contribuinte reconhece que houve insuficiência de recolhimento para a CSLL - ano-calendário 2006, no montante de R\$ 4.666,46, correspondente à diferença entre o valor devido de R\$ 276.208,99 e o valor recolhido de R\$ 271.542,53, bem como informa que essa diferença será paga após decisão administrativa definitiva neste processo.

Assim, por não existir controvérsia quanto a essa infração, a parte do crédito tributário no valor de R\$ 4.666,46 deve ser considerado definitivamente constituído e já pode ser exigido, devendo a unidade da DRF adotar as providências nesse sentido.

Da multa isolada por falta de pagamento de estimativas IRPJ O contribuinte apresentou a Declaração de Informações Econômico-Fiscal - DIPJ 2007 / ano-calendário de 2006, optando pelo regime de tributação pelo Lucro Real, com apuração do IRPJ e da CSLL anual.

Nessa DIPJ, o contribuinte informou, para o período de apuração 31/12/2006, como Imposto de Renda por Estimativa a pagar, o valor de R\$ 1.124.100,27, apurado com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução, o qual deveria ser recolhido, até 31/01/2007, com o código de receita 2362 (IRPJ - Estimativa Mensal).

Entretanto, para esse período de apuração, o contribuinte recolheu, em 31/01/2007, no código de receita 2362, apenas o valor de R\$ 158.655,59,

implicando em uma insuficiência de recolhimento no valor de R\$ 965.444,68, a qual foi objeto de autuação.

O contribuinte também recolheu, para o período de apuração 31/12/2006, as importâncias de R\$ 365.963,46 e R\$ 675.613,79, porém ambas no código de receita 2430 (IRPJ - Ajuste Anual) e em datas posteriores à 31/01/2007 (em 30/03/2007 e 31/07/2007, respectivamente).

Na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) entregue pelo contribuinte apenas foi declarado o débito de estimativa no valor de R\$ 158.655,59.

É cediço que o IRPJ devido sob a forma de estimativa mensal de dezembro não se confunde com o valor devido sob a forma de ajuste anual. São, na verdade, obrigações com naturezas jurídicas diversas. As estimativas mensais são antecipações compulsórias passíveis de dedução do tributo efetivamente devido ao final do período de apuração. O ajuste anual é o resultado do cotejamento entre o tributo efetivamente devido no período de apuração e as estimativas recolhidas durante o ano. Ou seja, uma obrigação independe da outra. Há, inclusive, diferenças de data de vencimento entre uma e outra.

Assim, deve ser mantida a multa isolada por falta de pagamento de estimativa IRPJ.

Da multa isolada por falta de pagamento de estimativas CSLL O contribuinte apresentou a Declaração de Informações Econômico-Fiscal - DIPJ 2007 / ano-calendário de 2006, optando pelo regime de tributação pelo Lucro Real, com apuração do IRPJ e da CSLL anual.

Nessa DIPJ, o contribuinte informou, para o período de apuração 31/12/2006, como Contribuição Social sobre o Lucro Líquido por Estimativa a pagar, o valor de R\$ 276.208,99, apurado com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução, o qual deveria ser recolhido, até 31/01/2007, com o código de receita 2484 (CSLL - Estimativa Mensal).

Entretanto, para esse período de apuração, o contribuinte recolheu, em 31/01/2007, no código de receita 2484, apenas o valor de R\$ 51.297,98, implicando em uma insuficiência de recolhimento no valor de R\$ 224.911,01, a qual foi objeto de autuação.

O contribuinte também recolheu, para o período de apuração 31/12/2006, as importâncias de R\$ 57.206,68 e R\$ 163.038,57, porém ambas no código de receita 6773 (CSLL - Ajuste Anual) e em datas posteriores à 31/01/2007 (em 30/03/2007 e 31/07/2007, respectivamente).

Na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) entregue pelo contribuinte apenas foi declarado o débito de estimativa no valor de R\$ 51.297,98.

Mutatis mutandis as razões do item anterior aplica-se aqui.

A CSLL devida sob a forma de estimativa mensal de dezembro não se confunde com o valor devido sob a forma de ajuste anual. São, na verdade, obrigações com naturezas jurídicas diversas. As estimativas mensais são antecipações compulsórias passíveis de dedução do tributo efetivamente devido ao final do período de apuração. O ajuste anual é o resultado do cotejamento entre o tributo efetivamente devido no período de apuração e as estimativas recolhidas durante o ano. Ou seja, uma obrigação independe da outra. Há, inclusive, diferenças de data de vencimento entre uma e outra.

Assim, deve ser mantida a multa isolada por falta de pagamento de estimativa CSLL.

Da compensação a maior de Base de Cálculo Negativa de CSLL O contribuinte aduz que a autoridade fiscal, ao efetuar o lançamento, baseou-se em valores constantes nos sistemas da Receita Federal do Brasil, sem verificar os registros contábeis e fiscais do contribuinte; que o SAPLI - Sistema de Acompanhamento de Prejuízo e Base de Cálculo Negativa da CSLL contém informações incorretas; que a base de cálculo negativa da CSLL correta é aquela registrada nos livros fiscais do contribuinte (notadamente na parte B do Livro de Apuração da Contribuição Social - LACS) e declarada em suas DIPJ; e que a exigência fiscal foi fundamentada em presunção, implicando em nulidade do lançamento, por violação do disposto no artigo 9º, §1º, do Decreto-lei nº 1.598/1977.

Sem razão a defesa.

A teor do Relatório de Diligência Fiscal, cujas razões aqui se adota como razão de decidir, a autoridade fiscal concluiu pela manutenção da autuação por excesso de compensação de bases negativas da CSLL.

Em suas conclusões, a autoridade fiscal afirma que: "o contribuinte não demonstrou na parte B do Livro de Apuração da Contribuição Social - e-Lacs, a baixa do saldo das bases de cálculo negativas da CSLL proporcionalmente ao patrimônio líquido transferidos nas cisões parciais ocorridas no mês de janeiro de 1999 e no ano calendário de 2004, bem como a baixa dos saldos relativos às fiscalizações dos anos calendário 1996, 1997, 1998, 1999, 2006 e 2007 referente aos Autos de Infração dos tributos IRPJ e CSLL, efetivados através dos Processos Administrativos Fiscais nº 13808005469/2001-81, 13805.005471/2001-50, 19515.720641/2011-73, tem como resultado, um excesso de compensações de valores da CSLL que a empresa já não dispunha, a partir dos anos calendário 2006 e 2007."

O sistema SAPLI controla os saldos de base de cálculo negativa da CSLL com base nas DIPJ entregues a partir do ano calendário 1995. Nos saldos de bases negativas da CSLL, controlados pelo SAPLI, também já são consideradas as alterações decorrentes de lançamentos de ofício e de cisões parciais efetuadas em nome do contribuinte.

Neste caso, a autoridade fiscal constatou divergência entre os saldos de base de cálculo negativa da CSLL a compensar no sistema SAPLI e no LACS apresentado pelo contribuinte, bem como que essa divergência originava-se da baixa do saldo das bases de cálculo negativas da CSLL proporcionalmente ao patrimônio líquido transferidos nas cisões parciais ocorridas no mês de janeiro de 1999 e no ano calendário de 2004 e da baixa decorrentes de lançamentos de ofício (Autos de Infração dos tributos IRPJ e CSLL, objeto dos Processos nº 13808005469/2001-81, 13808005471/2001-50 e 19515.720641/2011-73), as quais constavam do SAPLI, mas não constavam do LACS apresentado pelo contribuinte.

Não obstante o contribuinte tenha sido intimado, durante o procedimento de diligência fiscal, a demonstrar a obtenção do saldo de base de cálculo negativa da CSLL utilizado nas DIPJ dos anos-calendário de 2006 e 2007, ele limitou-se a apresentar as DIPJ dos anos-calendário de 1999 e 2004, sem demonstrar na parte B do LACS, a baixa do saldo das bases de cálculo negativas da CSLL motivada pelos lançamentos de ofício e cisões parciais.

Por fim, como a autuação por excesso de compensação de bases negativas da CSLL decorreu de divergências verificadas entre as informações registradas no sistema SAPLI e aquelas escrituradas pelo contribuinte no LACS, a análise da escrituração contábil do contribuinte mostra-se desnecessária para a solução da presente lide. Por consequência, não devem ser acatadas as alegações de presunção do lançamento e de violação do disposto no artigo 9º, §1º, do Decreto-lei nº 1.598/1977.

Dos efeitos da cisão parcial da pessoa jurídica sobre o saldo da Base de Cálculo Negativa de CSLL O contribuinte aduz que, no Relatório de Diligência, a autoridade fiscal fundamentou a exigência de redução da base de cálculo negativa da CSLL, em virtude da cisão parcial ocorrida em 1999, no artigo 22 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, porém, essa legislação não se aplicaria à cisão ocorrida dois anos antes de sua vigência; e que essa conclusão afronta o ato jurídico perfeito, protegido pelo artigo 6º do Decreto-lei nº 4.657/1942, bem como o artigo 105 do Código Tributário Nacional.

Sem razão a defesa.

No caso de cisão parcial, a cindida poderá compensar a sua própria Base de Cálculo Negativa da CSLL de anos anteriores, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido, nos termos do artigo 20 da Medida Provisória nº 1.858-6/1999 (DOU 30/06/1999) combinado com o artigo 33, parágrafo único, do Decreto-Lei nº 2.341/1987:

Art. 20. Aplica-se à base de cálculo negativa da CSLL o disposto nos arts. 32 e 33 do Decreto-Lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987.

Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.

Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.

A Medida Provisória nº 1.858-6/1999 foi reeditada por diversas vezes, sem alteração de conteúdo. A Medida Provisória nº 2.158-35/2001, questionada pelo contribuinte, foi apenas uma dessas reedições.

Até a entrada em vigor da Medida Provisória nº 1.858-6/1999, os critérios de utilização, pela pessoa jurídica sucessora e/ou pela sucedida (cindida), do saldo de Base de Cálculo Negativa da CSLL da pessoa jurídica cindida eram regulados pelo artigo 229 da Lei nº 6.404/1996 (Leis das Sociedades por Ações). Nessa hipótese, seria necessária a verificação das disposições contidas no ato de cisão, a fim de se evitar eventual utilização do saldo de Base de Cálculo Negativa da CSLL em duplicidade, tanto pela sucedida como pela sucessora.

Assim dispõe o artigo 229, caput e parágrafo único, da Lei nº 6.404/1996:

Art. 229. A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.

§ 1º Sem prejuízo do disposto no artigo 233, a sociedade que absorver parcela do patrimônio da companhia cindida sucede a esta nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão; no caso de cisão com extinção, as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida sucederão a esta, na proporção dos patrimônios líquidos transferidos, nos direitos e obrigações não relacionados.

Contudo, com a entrada em vigor da Medida Provisória nº 1.858-6/1999, em 30/06/1999, no caso de cisão parcial, restou vetada a possibilidade da pessoa jurídica sucessora compensar Base de Cálculo Negativa da CSLL da sucedida, bem como limitado o direito da pessoa jurídica sucedida (cindida) compensar sua própria Base de Cálculo Negativa da CSLL proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.

No caso em análise, o contribuinte, apesar de ter sofrido cisões parciais em 01/1999 e 2004, compensou o saldo da Base de Cálculo Negativa da CSLL nos anos-calendário de 2006 e 2007, sem observar a restrição contida no artigo 20 da Medida Provisória nº 1.858-6/1999, já em vigor à época.

De fato, ao se analisar a evolução dos saldos das bases de cálculo negativas da CSLL do contribuinte no sistema SAPLI, verifica-se que nos anos-calendário de 1999 e 2004, ocorreram 02 cisões parciais: a primeira em janeiro do ano-calendário de 1999, com parcela remanescente do patrimônio líquido de 8,31%; e a segunda no ano-calendário de 2004, com parcela remanescente do patrimônio líquido de 99,94%.

Observa-se que na compensação de prejuízos fiscais ou de bases negativas de exercícios anteriores, até que encerrado o exercício fiscal ao longo do qual se forma o fato gerador do tributo, o contribuinte possui mera expectativa de direito quanto à manutenção das regras que regiam os exercícios anteriores. A lei aplicável é a vigente na data do encerramento do exercício fiscal (ocorrência do fato gerador), e o abatimento de prejuízos ou de base negativa, mais além do exercício social em que constatados, configura benesse da política fiscal. Há precedentes do STF nesse sentido (RE 344.944 e 545.308).

Deveras, ao analisar o estabelecimento da chamada trava de 30% para a compensação de prejuízos fiscais, o Supremo Tribunal Federal entendeu que prejuízos havidos em exercícios anteriores à vigência da Lei nº 8.981/1995 configuravam mero benefício fiscal em favor do contribuinte, cuja projeção para exercícios futuros era autorizada nos termos da lei, a qual poderia ampliar ou reduzir a proporção de seu aproveitamento.

Nesse sentido, segue a ementa do acórdão proferido no RE 344.944:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES. ARTIGOS 42 E 58 DA LEI N. 8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS "A" E "B", E 5º, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.

1. O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido

2. A Lei n. 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam fato gerador nenhum. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

Esse também tem sido o entendimento adotado 2ª Turma Especial, da 1ª Sessão de Julgamento, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se verifica pelo Acórdão nº 1802-00.729, de 14/12/2010, e pelo Acórdão nº 1802-00759, de 25/01/2011, cujas ementas abaixo se transcrevem:

Acórdão 1802-00.729 COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA EM EMPRESA QUE SOFREU CISÃO PARCIAL - LIMITAÇÃO DO SALDO A VALOR QUE GUARDE PROPORÇÃO COM O PATRIMÔNIO REMANESCENTE, MESMO QUE O EVENTO SOCIETÁRIO TENHA OCORRIDO ANTES DA VIGÊNCIA DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.858-6, DE 30/06/1999 No que toca à compensação de prejuízos fiscais ou de bases negativas de exercícios anteriores, até que encerrado o exercício fiscal ao longo do qual se forma o fato gerador do tributo, o Contribuinte possui mera expectativa de direito quanto à manutenção das regras que regiam os exercícios anteriores. A lei aplicável é a vigente na data do encerramento do exercício fiscal (ocorrência do fato gerador), e o abatimento de prejuízos ou de base negativa,

mais além do exercício social em que constatados, configura benesse da política fiscal. Precedentes do STF. Na ocorrência do fato gerador anual da CSLL - 31/12/1999, já havia transcorrido o prazo nonagesimal para a MP nº 1.858-6, que se encontrava em plena vigência. Nesta data, portanto, não mais não mais era permitida a compensação de base negativa acumulada antes da cisão parcial, em sua totalidade, mas apenas compensação de valor que guardasse proporção com o patrimônio remanescente na cindida.

Acórdão 1802-00759 COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES - BASE NEGATIVA A SER COMPENSADA DEVE GUARDAR PROPORÇÃO COM O PATRIMÔNIO REMANESCENTE APÓS A CISÃO PARCIAL, MESMO NO CASO DO EVENTO SOCIETÁRIO TER OCORRIDO ANTES DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.858-6, DE 30/06/1999. No que toca à compensação de prejuízos fiscais ou de bases negativas de exercícios anteriores, até que encerrado o exercício fiscal ao longo do qual se forma o fato gerador do tributo, o Contribuinte possui mera expectativa de direito quanto à manutenção das regras que regiam os exercícios anteriores. A lei aplicável é a vigente na data do encerramento do exercício fiscal (ocorrência do fato gerador), e o abatimento de prejuízos ou de base negativa, mais além do exercício social em que constatados, configura benesse da política fiscal. Precedentes do STF. Na ocorrência dos fatos geradores anuais de CSLL - 31/12/2000 e 31/12/2001, já estavam em plena vigência as normas introduzidas pela MP nº 1.858-6, e, portanto, havia limitação na base negativa a ser compensada, que deveria guardar proporção com o patrimônio remanescente da cisão.

Portanto, não houve violação do artigo 6º do Decreto-lei nº 4.657/1942 nem do artigo 105 do Código Tributário Nacional.

Dos efeitos dos lançamentos de ofício sobre o saldo da Base de Cálculo Negativa de CSLL O contribuinte aduz que a autoridade fiscal não lhe solicitou qualquer informação sobre os processos nº 13808005469/2001-81, 13805.005471/2001-50 e 19515.720641/2011-73, sendo surpreendido com a inclusão dessa informação no termo final de diligência; que nenhum desses processos poderia determinar a redução da base de cálculo negativa da CSLL; que o processo nº 13803005469/2001-81 foi extinto, em decorrência de parcelamento do débito; que o processo nº 13805.005471/2001-50 (número correto 13808.005471/2001-50) foi extinto; e que o processo nº 19515.720641/2011-73 está com sua exigibilidade suspensa, nos termos do artigo 151, III, do Código Tributário Nacional.

Sem razão o contribuinte.

Ao efetuar um lançamento de ofício, cabe à autoridade lançadora adicionar os valores apurados como decorrência de infrações à base de cálculo antes da compensação, bem como efetuar a compensação do saldo disponível de base negativa até o limite de 30% da base reajustada.

Em atenção a essa normativa, a autoridade lançadora efetuou a baixa do saldo de base de cálculo negativa da CSLL do contribuinte, quando dos lançamentos de ofício objeto dos processos nº 13808005469/2001-81, 13808005471/2001-50 e 19515.720641/2011-73, conforme se verifica pelo histórico de alterações de demonstrativos do e-Sapli (fls. 497/495).

Importante observar que essa compensação do saldo disponível de base negativa até o limite de 30% da base reajustada é informada nos demonstrativos do Auto de Infração de CSLL de referidos processos, do qual o contribuinte é cientificado para pagar, impugnar ou parcelar o débito.

Já em consulta ao sistema da Receita Federal do Brasil, verifica-se que o crédito tributário objeto do processo nº 13808005469/2001-81 não foi impugnado pelo contribuinte, bem como que, após tentativas infrutíferas de parcelamento, foi extinto por pagamento.

Ainda, em consulta ao sistema da Receita Federal do Brasil, verifica-se que o crédito tributário objeto do processo nº 13808005471/2001-50 foi impugnado pelo contribuinte e, posteriormente, julgado improcedente, por decisão de 1ª instância. Em decorrência, o SAPLI foi alterado, em 11/10/2005, para registrar esse novo evento, revertendo o saldo disponível de base negativa utilizado no lançamento de ofício, conforme também se verifica pelo histórico de alterações de demonstrativos e-Sapli (fls. 497/495). Observe-se que o saldo disponível de base negativa considerado pela autoridade lançadora neste processo já continha essa reversão.

Por fim, o processo nº 19515.720641/2011-73 trata-se do presente feito, o qual encontra-se em análise no contencioso administrativo. Assim sendo, a compensação do saldo disponível de base negativa efetuado pela autoridade lançadora apenas poderá ser revertida em caso de decisão administrativa favorável ao contribuinte.

Da multa de ofício A multa de ofício foi aplicada no percentual de 75%, nos termos do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, na redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

Essas normas encontram-se em plena vigência e não podem ser afastadas por este órgão de julgamento, já que toda atividade administrativa passa-se na esfera infralegal e as normas jurídicas, quando emanadas do órgão legislador competente, gozam de presunção de constitucionalidade e legalidade, bastando sua mera existência para inferir a sua validade.

Da aplicação de multas isolada e de ofício O contribuinte aduz ser indevida a exigência concomitante da multa por falta de pagamento de estimativas IRPJ e CSLL com a multa de ofício incidente sobre o lançamento de referidos tributos.

Sem razão a defesa.

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL e a multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL, apurado no ajuste anual, possuem fundamentos legais e causas motivadoras distintas.

A multa isolada por falta de recolhimento da estimativa mensal está prevista no artigo 44, II, "b", da Lei nº 9.430, de 1996:

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

[...]

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 nº 11.488, de 2007)No caso, adotou-se a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, tendo em vista o contido no artigo 106, II, "c", do Código Tributário Nacional.

Já a multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL, apurado no ajuste anual, está prevista no artigo 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996:

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)Sobre a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa mensal, a Administração Tributária já se posicionou, por meio dos artigos 15 e 16 da Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997 (vigente à época do lançamento):

Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.

§ 1º As infrações relativas às regras de determinação do lucro real, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do imposto devido em determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de que trata o "caput" sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso.

§ 2º Na falta de atendimento à intimação de que trata o § 2º do artigo anterior, no prazo nela consignado, o Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional procederá à aplicação da multa de que trata o "caput" sobre o valor apurado com base nas regras dos arts. 3º a 6º, ressalvado o disposto no § 3º do artigo anterior.

§ 3º A não escrituração do livro Diário e do LALUR, até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês, implicará a desconsideração do balanço ou balancete para efeito da suspensão ou redução de que trata o art. 10, aplicando-se o disposto no § 1º.

Art. 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I- a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos;

II - o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.

Esse entendimento foi mantido pelas instruções normativas que a sucederam, a teor do disposto no artigo 17, incisos I e II, da Instrução Normativa RFB nº 1.515, de 2014; e do disposto no artigo 53, incisos I e II, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

Decorre desses preceitos normativos que, nem no curso, e nem após o encerramento do ano-calendário, com ou sem a apuração do IRPJ e da CSLL devidos no ajuste anual, é possível o lançamento das estimativas propriamente ditas, porque não pode haver dever de pagar tributo, apurado com caráter de provisoriedade, mas apenas dever de antecipar um valor que poderá vir a se configurar devido ou indevido, ao final do período.

Aliás, é justamente porque a estimativa não é exigível como obrigação principal (tributo), que foi instituída uma multa isolada, para justamente penalizar as pessoas jurídicas que, apesar de optantes pela sistemática de apuração do Lucro Real Anual, descumprem, no curso do ano-calendário, a obrigação de apuração e recolhimento das antecipações mensais obrigatórias, nos termos da legislação em vigor.

Trata-se, portanto, de duas infrações distintas. Uma, vulnerando a obrigatoriedade do recolhimento mensal das estimativas. Outra, implicando falta de recolhimento do tributo apurado no ajuste anual. Logo, sujeitas a penalidades diferentes.

Nesse sentido, decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF e pelo Conselho Superior de Recursos Fiscais - CSRF:

**MULTA ISOLADA. MULTA PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA. CABIMENTO.** É cabível a aplicação da multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas concomitantemente com a multa proporcional ao tributo devido ao final do período de apuração, pois distintas são as hipóteses de incidência legalmente previstas. (Acórdão 1401-000.483 - 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Sessão de 24/02/2011)**MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.** A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de

2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente. No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Acórdão nº 9101-002.750, 1ª Turma da CSRF - Sessão de 04/04/2017) Dessa forma, deve ser mantida a multa isolada sobre as diferenças de estimativas não recolhidas, sem prejuízo do lançamento da multa de ofício vinculada ao tributo lançado.

Das arguições de inconstitucionalidade As arguições de inconstitucionalidade não devem ser acatadas, uma vez que é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, ante o disposto no artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72, salvo as hipóteses previstas em seu §6º, cuja ocorrência não restou demonstrada no caso em análise.

Da produção de prova documental e realização de diligência Quanto ao protesto pela juntada de documentos complementares e realização de diligências, deve ser observado o disposto no artigo 16, §1º e 4º, do Decreto nº 70.235/72.

Pelo exposto, voto pela improcedência da impugnação e manutenção do crédito tributário exigido.

Da análise da decisão recorrida entendo que não há nada a se alterar ou acrescentar.

A Recorrente não dialoga com a mesma e basicamente repisa seus argumentos, já devidamente enfrentados de forma clara, completa e didática.

Permanece confundindo o IR e CSLL devidos por estimativa mensal com os devidos no ajuste anual, de naturezas jurídicas distintas como muito bem detalhado pela DRJ.

Também não comprova o saldo de prejuízos fiscais que alega ter, em contrapasso, o SAPLI fez o controle devido do saldo e, quanto aos processos que impactaram nos saldos de prejuízo e base negativa, a autoridade fiscal apenas aplicou a legislação, caberia a Recorrente comprovar que o crédito lançado foi insubsistente. Não é possível reconhecer prejuízo fiscal na pendência de processo que reverta em parte o mesmo, sob pena de possível aproveitamento de prejuízo inexistente.

Quanto à alegada cumulação de multa de ofício e isolada, no presente caso a mesma não ocorre tendo em vista que as infrações são apuradas em momentos distintos. Não se trata de omissão de receitas que gerou um recolhimento a menor de estimativas, por exemplo. Nesta hipótese poderia até se discutir eventual tese da cumulação, mas não é o presente caso.

No presente caso a falta de recolhimento do IR e CSLL (reconhecido pela parte), não afetou o valor devido a título de estimativas. A multa exigida decorre da falta de recolhimento no mês de dezembro, tendo a Recorrente apenas recolhido o IR e CSLL devido no ajuste anual, no ano subsequente. Assim, não assiste razão também neste ponto.

No mais, as alegações de inconstitucionalidade das multas e seu caráter confiscatório esbarram na Súmula CARF . 02 e, por isso, não devem ser conhecidas.

Desta feita, nos termos da faculdade garantida pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023), adoto a decisão da DRJ como razão de decidir, acrescidas das razões aqui expostas, e voto no sentido de não conhecer do recurso quanto as alegações de inconstitucionalidade e, na parte conhecida, negar-lhe provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva