



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10240.720277/2015-78</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1201-007.228 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	26 de agosto de 2025
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTES</b>	MELT METAIS E LIGAS S/A. FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. SÚMULA Nº 103 DO CARF. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de recurso de ofício manejado em razão da exoneração de crédito tributário (tributos mais multa de ofício) inferior ao limite de alçada vigente no momento da apreciação do recurso pelo CARF.

RECEITAS DE VENDAS PARA ENTREGA FUTURA. REGIME DE COMPETÊNCIA. POSTERGAÇÃO. ART. 273 DO RIR/99.

Constatada a emissão de notas fiscais de venda de mercadorias já existentes em estoque sob a classificação de entrega futura, impõe-se o reconhecimento da receita na data da emissão, conforme o regime de competência. Todavia, havendo comprovação de que a receita foi oferecida à tributação em período posterior, aplica-se o disposto no art. 273 do RIR/99, afastando-se a exigência.

REMISSÃO DE DÍVIDA DE ICMS/MG. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL TRIBUTÁVEL.

Não sendo questionado o entendimento de que baixa de passivo em decorrência de anistia de multas e juros de ICMS configura acréscimo patrimonial sujeito ao IRPJ e à CSLL, ainda que a despesa não tenha sido deduzida no momento do lançamento original do passivo. Inviável a exclusão no LALUR quando o ganho é tributável como receita.

PIS/COFINS. REMISSÃO DE DÍVIDAS. NÃO CONHECIMENTO DE INOVAÇÃO RECURSAL.

Inovações recursais sem respaldo em documentação contemporânea ao lançamento não são conhecidas, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2010

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

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

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

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF nº 108.  
Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (a) por unanimidade de votos, não conhecer do Recurso de Ofício; (b) quanto ao recurso voluntário, conhecer e dar parcial provimento, nos seguintes termos: (b.1) por maioria de votos, afastar as cobranças sobre os valores de venda para entrega futura lançados em 2011. Vencida a Conselheira Carmen Ferreira Saraiva (substituta integral) que negava provimento; e (b.2) por voto de qualidade, manter a exigência da multa isolada. Vencidos os Conselheiros Renato Rodrigues Gomes, Isabelle Resende Alves Rocha (Relatora) e Lucas Issa Halah que afastavam. Foi designado como redator do voto vencedor o Conselheiro Raimundo Pires de Santana Filho.

*Assinado Digitalmente*

**Isabelle Resende Alves Rocha** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Raimundo Pires de Santana Filho** – Presidente e Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Antonio Biancardi, Renato Rodrigues Gomes, Carmen Ferreira Saraiva (substituta integral), Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah e Raimundo Pires de Santana Filho (Presidente).

## RELATÓRIO

O procedimento fiscal que originou este contencioso teve início com a lavratura, em 26 de fevereiro de 2015, de autos de infração contra a empresa Melt Metais e Ligas S/A, relativos ao ano-calendário de 2010, envolvendo a exigência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, acrescidos de juros e multas — entre elas, multa de ofício qualificada de 150% e multa isolada de 50% sobre estimativas não recolhidas.

Relatório Fiscal (fls. 35/59) narra que fiscalização, após análise dos livros e documentos contábeis enviados via SPED Contábil, apurou que a empresa auferiu receita bruta de R\$ 62.524.682,20, mas incluiu em seu resultado apenas R\$ 59.985.822,50, deixando de oferecer à tributação o montante de R\$ 2.538.859,70, referente a vendas no mercado interno. Essa diferença foi identificada porque, embora inicialmente registrada na conta de receita (4.01.01.01.01 – “Venda Mercado Interno”), parte das operações foi posteriormente debitada como ajuste, mas sem que houvesse a correspondente anulação da dedução do PIS e da COFINS incidentes.

Ao analisar essas operações, a fiscalização constatou que a maior parte das notas fiscais relacionadas estava classificada no CFOP 6922 (simples faturamento para entrega futura), com exceção da nota nº 1149, registrada no CFOP 5101 (venda de produção do estabelecimento). Entendeu, assim, que a contribuinte deveria reconhecer as receitas na data da emissão das notas, seguindo o regime de competência (art. 187, §1º, da Lei 6.404/76 e art. 274 do RIR/99), razão pela qual efetuou a glosa e o acréscimo à base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Além disso, foi questionado o tratamento conferido ao crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado de Rondônia, no valor de R\$ 4.094.619,62, que a empresa registrou como “subvenções para investimento” e excluiu do lucro líquido na apuração do lucro real. Para o Fisco, tais valores não atendiam aos requisitos legais para serem considerados incentivos de investimento, pois seriam destinados a custeio, motivo pelo qual foram adicionados novamente à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, com fundamento no art. 443, §1º, do RIR/99 e no Parecer Normativo CST nº 112/78.

Outro ponto de autuação refere-se à remissão de dívida de ICMS concedida pelo Estado de Minas Gerais, no montante de R\$ 4.277.029,21, decorrente de perdão de multas e juros

no âmbito de programa estadual de parcelamento. A fiscalização considerou que a baixa do passivo representa acréscimo patrimonial, caracterizando receita tributável para fins de IRPJ e CSLL, conforme disposto no art. 43, II, do CTN e na doutrina contábil (Resolução CFC nº 750/1993 e Parecer CFC nº 11/2004).

Por fim, a fiscalização aplicou multa de ofício qualificada (150%), alegando dolo pela omissão de receitas e exclusões indevidas, e multa isolada (50%), em razão da falta de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96. Também foram lançadas as contribuições ao PIS e à COFINS de forma reflexa, por decorrerem dos mesmos elementos probatórios do IRPJ e da CSLL.

Intimada, a contribuinte apresentou **Impugnação** (fls. 4.076/4.115), na qual sustentou, **preliminarmente**, a decadência do direito de lançar as contribuições ao PIS e à COFINS relativas a janeiro e fevereiro de 2010, com base no art. 150, §4º do CTN.

No **mérito**, argumentou que as receitas apontadas como não declaradas decorriam, na verdade, de faturamento antecipado, típico de operações para entrega futura, e de reclassificações contábeis, não havendo qualquer omissão dolosa. Destacou que, para as **notas fiscais emitidas com CFOP 6922, a receita deveria ser reconhecida apenas no momento da entrega da mercadoria**, conforme a prática do setor, e argumentou que parte das entregas ocorreu em 2010, parte em 2011 e uma parcela ainda estava pendente, anexando notas de remessa e registros do razão contábil.

Ainda neste ponto, a Impugnante alegou que a receita que não foi tributada no ano-base de 2010, foi apropriada e tributada em 2011 e, neste caso, a acusação máxima seria de desrespeito ao regime de competência na apropriação da receita, com fulcro no artigo 273 RIR/99. Nesse sentido, a fiscalização deveria ajustar os dois lucros reais (2010 e 2011) pela exclusão da receita no ano da inobservância e de sua inclusão no ano seguinte, verificando se deste procedimento, resultaria imposto a pagar.

Quanto ao **crédito presumido de ICMS/RO**, defendeu que o incentivo integra o PRODIC – Programa de Desenvolvimento Industrial, Comercial e Mineral do Estado de Rondônia, o qual exige contrapartidas como investimentos em ativo fixo e geração de empregos, caracterizando uma subvenção para investimento, isenta de tributação do IRPJ e da CSLL, conforme art. 38, §2º do Decreto-Lei 1.598/77 e art. 443, I do RIR/99.

Sobre a **remissão de dívidas de ICMS/MG**, a contribuinte afirmou, em suma, que o passivo de ICMS foi originalmente reconhecido contra Ajustes de Exercícios Anteriores (PL), sem afetar a DRE, de modo que o crédito tributário não teria sido deduzido como despesa em seu lançamento original. Com a anistia mineira, baixou o passivo (D Passivo) creditando a conta de despesa “Multas/Infrações Indedutíveis”, o que aumenta o lucro. Desse modo, a exclusão realizada no LALUR serviria para neutralizar o indevido aumento de receita, já que a despesa baixada não havia impactado o resultado em seu reconhecimento inicial.

Por fim, questionou a aplicação das multas, argumentando que não houve dolo que justificasse a qualificação em 150% e que a multa isolada não pode ser cumulada com a de ofício.

A 3ª Turma da Delegacia de Julgamento em Ribeirão Preto proferiu o **Acórdão nº 14-63.088**, julgando a impugnação procedente em parte (fls. 5.525/5.565).

O colegiado **afastou a multa qualificada**, por não evidenciar nos autos nenhuma prova de ocorrência de fraude que pudesse justificar a qualificação da penalidade. Como consequência, aplicou o art. 150, §4º, do CTN e **reconheceu a decadência do PIS e da COFINS de janeiro de 2010**, mantendo o mês de fevereiro por não ter localizado pagamento das contribuições naquele mês. Em relação às receitas escrituradas e não declaradas, entendeu que **parte do valor – R\$ 765.717,23 –, de fato, havia sido tributada posteriormente** e, por isso, foi excluída da base de cálculo, mas **manteve a tributação do montante restante (R\$ 1.773.142,07)**, por falta de comprovação de que a tributação da receita e respectivo pagamento teriam sido postergados para o ano seguinte.

No tocante ao **crédito presumido de ICMS/RO**, a DRJ acolheu a tese do contribuinte, reconhecendo tratar-se de subvenção para investimento e afastando sua tributação no IRPJ e na CSLL, com fundamento na Lei Estadual 1.558/2005, nos documentos comprobatórios de investimentos/contrapartidas e na jurisprudência do CARF.

Quanto à **remissão de dívidas de ICMS/MG**, a decisão manteve integralmente a autuação, considerando que a impugnante teria afirmado que o valor não transitou pelas contas de resultado do ano de 2010, logo, a exclusão teria reduzido o lucro líquido do período indevidamente.

Por fim, a DRJ manteve a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas, nos termos do art. 44, §1º, II da Lei 9.430/96.

Em razão da exoneração parcial do crédito tributário, a decisão de origem foi objeto de **Recurso de Ofício** por declaração constante do próprio acórdão.

Inconformada, a contribuinte apresentou **Recurso Voluntário**, no qual:

- desenvolve extensa argumentação para tratar do conceito constitucional de renda, acréscimo patrimonial, disponibilidade jurídica e/ou econômica e realização da renda;
- reitera que as receitas glosadas correspondem integralmente a **faturamentos antecipados de venda para entrega futura**, não havendo acréscimo patrimonial a ser tributado;
- pleiteia o afastamento da tributação sobre a **remissão de dívidas de ICMS/MG**, reforçando que a despesa não havia sido deduzida anteriormente e que, como os débitos se encontravam em contencioso administrativo, não estavam definitivamente constituídos, de modo que “não se pode sustentar que eventual desconto voluntário do Fisco seja um ganho (redução de passivo) do contribuinte”;

- constrói extensa argumentação sobre o conceito de faturamento e receita, defendendo que se trata de ingresso definitivo de receita nova com impacto patrimonial;
- requer o cancelamento da cobrança de PIS/COFINS sobre a **remissão de dívidas de ICMS/MG**, por não se configurar receita;
- busca o **cancelamento da multa isolada** pelo não recolhimento de estimativas mensais, em razão da impossibilidade de se exigi-la após o encerramento do exercício;
- requer a **anulação das multas**, tanto de ofício quanto isolada, argumentando que não há previsão legal para cumulação e com fundamento em precedente do STJ e nos princípios da razoabilidade e proporcionalidade;
- caso não se entenda pela exclusão plena e total da multa isolada de 50% e de 75%, ao menos, é de rigor sua redução para patamar proporcional e razoável, sob pena de evidente caráter de confisco (art. 150, IV) e
- pleiteia a exclusão dos juros sobre a multa, ou a redução desses a 1% quando a SELIC ultrapassa tal patamar.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheira Isabelle Resende Alves Rocha, Relatora.

### 1 ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Quanto ao Recurso de Ofício, constato que ele foi interposto porque o valor exonerado ultrapassou R\$ 1.000.000,00, limite de alçada vigente à época para determinar a revisão por este órgão de julgamento (Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008). Conforme se observa no acórdão de Impugnação (fls. 5.564/5.565), tem-se a exoneração total de R\$ 3.391.845,64 a título de tributos e multa, mais R\$ 4.611.807,42 a título de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL restabelecidos, totalizando R\$ 8.003.653,06 de crédito tributário exonerado.

No entanto, a Súmula CARF nº 103 estabelece que, para fins de admissibilidade do Recurso de Ofício, deve-se considerar o limite de alçada vigente na data da apreciação em segunda instância.

Atualmente, esse limite está fixado em R\$ 15 milhões, conforme dispõe o artigo 1º da Portaria MF nº 2, de 2023:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

Dessa forma, considerando que o montante exonerado em primeira instância não ultrapassa o limite de alçada atualmente estabelecido, conclui-se pela inadmissibilidade do Recurso de Ofício.

## 2 IRPJ/CSLL

Conforme narrado no relatório, o contribuinte desenvolve extensa argumentação sobre o conceito constitucional de renda (art. 153, III, CF “renda e proventos”) para afirmar que a legislação ordinária deve respeitar o conceito constitucional; cita doutrina (Bulhões Pedreira) e invoca o art. 43 do CTN como parâmetro de disponibilidade econômica/jurídica. Por fim, afirma que só há tributação quando houver acréscimo patrimonial realizado.

Com base nisso, a Recorrente tece considerações breves e específicas sobre as infrações mantidas pela DRJ, as quais serão analisadas a seguir.

### 2.1 RECEITAS DE VENDAS PARA ENTREGA FUTURA

Em Impugnação, a contribuinte alegava que se tratava de bens ainda a serem produzidos, de modo que não teria ocorrido o fato gerador do IRPJ e da CSLL na emissão de nota fiscal de venda para entrega futura. No máximo, o que teria havido seria o desrespeito ao regime de competência, que não geraria cobrança ou penalidade, caso se identificasse que os respectivos valores foram tributados em outro momento, sem prejuízo do montante total incidente (art. 273, do RIR/99).

Ao analisar as notas fiscais juntadas, a Turma recorrida concluiu que não se tratava de mercadorias a produzir, e sim de produtos já em estoque, prontos para entrega em data posterior. Nessa hipótese, o correto seria reconhecer a receita no momento da venda, pelo regime de competência, e não postergar.

A DRJ ressaltou que, se a tributação não se desse no momento da venda, não deveria haver emissão de nota fiscal no ato e o registro contábil adequado seria de adiantamento de clientes, e não de venda para entrega futura.

De toda forma, a Turma julgadora verificou que as notas fiscais de remessa apresentadas na Impugnação foram efetivamente contabilizadas como receita de venda no mercado externo ainda em 2010, vinculadas àquelas notas de venda para entrega futura (ex.: NF 1230 vinculada à NF 675), informação que inicialmente não havia sido levada ao conhecimento da

fiscalização. Em função disso, decidiu que o valor de R\$ 765.717,23 deve ser excluído da tributação.

Também observou que parte das receitas foi reconhecida em janeiro de 2011, situação que, em tese, poderia configurar mera postergação do pagamento do imposto, conforme art. 273 do RIR/99. Contudo, como a empresa apurou prejuízo fiscal e base de cálculo negativa em 2011, não houve recolhimento de IRPJ/CSLL nesse ano, de modo que não se poderia reconhecer que houve a postergação do tributo.

No Recurso Voluntário, a Recorrente explica os regimes de competência/caixa e sustenta que, no faturamento antecipado, não houve consumação do negócio (sem produção/entrega/pagamento) e, portanto, não há disponibilidade jurídica e econômica da renda (art. 43 do CTN).

Afirma, ainda, que “os elementos dos autos, tais como nota fiscal, CFOP, contabilidade, enunciam que se trata de venda para entrega futura, portanto, caberia ao Fisco demonstrar com prova cabal a consumação da operação, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional”.

Embora a Recorrente não tenha atacado diretamente as razões de manutenção de parte das receitas de faturamento antecipado, suas alegações nos permitem analisar essas razões de modo abrangente. Em relação a este tópico, a DRJ manteve parte dos valores na base das autuações pelos seguintes motivos:

- valor de R\$ 515.507,06, objeto de nota fiscal de venda para entrega futura emitida em 2010, que até o momento da Impugnação (5 anos depois da emissão) não teria sido entregue: a DRJ manteve a cobrança, dado o fato de não ter sido apresentada a respectiva nota de remessa, comprovando a tributação e momento posterior;
- valor de R\$ 1.257.635,01, referente a notas fiscais de venda para entrega futura emitidas em 2010, que a DRJ reconheceu terem sido incluídas no resultado de 2011, com a emissão das notas fiscais de remessa, porém foram mantidas na autuação pelo fato de não ter sido apurado imposto a pagar em 2011.

Percebe-se que, apesar de a decisão recorrida ter afirmado que os valores deveriam ser tributados no regime de competência, ou seja, quando as notas fiscais de vendas para entrega futura foram emitidas, ela acolheu a tese da Impugnante de aplicação do art. 273, do RIR/99, excluindo da cobrança aqueles valores que tenham sido objeto de pagamento de “imposto” (IRPJ e CSLL) em momento futuro, quando da emissão das notas fiscais de remessa.

Foi por esse motivo que as mercadorias remetidas ainda em 2010 foram excluídas das autuações de origem.

Já aquelas que foram remetidas em 2011, embora a DRJ tenha identificado seu reconhecimento na receita da empresa, foram mantidas nas autuações pelo fato de o ano de 2011 não ter gerado tributo a pagar, mas prejuízo fiscal e base negativa de CSLL. No entanto, a

conclusão da decisão recorrida não deve prevalecer, levando em conta seu próprio critério para afastar parte do crédito tributário: o art. 273, do RIR/99, que assim dispunha na época dos fatos aqui analisados:

Art. 273. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, **somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar** (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º):

I - **a postergação do pagamento** do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; **ou**

II - **a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.**

§ 1º **O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 247** (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 6º).

§ 2º O disposto no parágrafo anterior e no § 2º do art. 247 não exclui a cobrança de atualização monetária, quando for o caso, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 7º, e Decreto-Lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982, art. 16).

A leitura do dispositivo deixa claro que a norma não exigia a existência de pagamento de tributo futuro para que se identifique a ocorrência de postergação da tributação. O que o Regulamento dispunha era que, caso resultasse em postergação do pagamento ou redução de lucro real, a inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita constituiria fundamento para lançamento de imposto das diferenças eventualmente encontradas.

Assim, entendo que a interpretação correta a ser dada ao dispositivo que norteou a decisão recorrida deve ser no sentido de que, para identificar se os valores não tributados pelo regime de competência o foram em momento futuro, não é preciso que tenha havido tributo a pagar naquele momento futuro, mas é necessário que aquelas receitas tenham sido oferecidas à tributação. Neste caso, estamos diante de empresa que apura o IRPJ e a CSLL pelo lucro real, de modo que o fato de ter sido gerado prejuízo fiscal e base negativa de CSLL não significa que os valores postergados não foram tributados, especialmente se sua inclusão na formação do lucro líquido é comprovada.

Considerando, então, que a Recorrente comprovou nos autos a efetiva emissão das notas fiscais de remessa em janeiro de 2011, relativas às notas fiscais de venda para entrega futura que foram expurgadas da receita em 2010, bem como sua inclusão no resultado daquele ano (notas fiscais e livro razão de fls. 4.143/ 4.156), conforme a própria DRJ reconheceu, voto por

dar provimento para excluir da base das cobranças ora discutidas também o valor de R\$ 1.257.635,01.

Já o valor de R\$ 515.507,06 não pode ser excluído das autuações, haja vista que não foi comprovada sua tributação em momento posterior.

## 2.2 ANISTIA, REMISSÃO E PARCELAMENTO MG

No ponto relativo à exclusão no LALUR de valores decorrentes da remissão de multas e juros de ICMS concedida pelo Estado de Minas Gerais, a DRJ entendeu da seguinte forma:

Verifica-se que a contribuinte não contesta o entendimento fiscal de que tais valores de remissão de dívidas de juros e multas fiscais sujeitam-se a tributação do IRPJ/CSLL.

As alegações da impugnante são no sentido de que registrou essa adição em outra linha da DIPJ, qual seja, "Reversão dos Saldos da Provisões Operacionais". Consta-se à fl. 7 da DIPJ/2011 (fls. 433-487) que realmente a contribuinte efetuou adição exatamente do valor de R\$ 4.277.029,21 na linha 30 da Ficha 07A.

(...)

Todavia, conforme asseverou a Fiscalização, a contribuinte anulou os efeitos dessa adição ao excluir esse mesmo valor na apuração do Lucro Real (linha 46 da ficha 09A).

Ora, a impugnante esclarece que o valor de 4.277.029,21 não transitou pelas contas de resultado do ano de 2010, haja vista que a contrapartida da redução do passivo foi contabilizado a crédito na conta de ajustes de exercícios anteriores. Portanto, esse valor não compôs o lucro contábil da empresa que foi objeto de ajustes na DIPJ.

(...)

Resta então também manter a tributação desse item.

A Recorrente alega que as multas e juros anistiados pelo Estado de Minas Gerais não foram objeto de qualquer dedução à época de seu lançamento na contabilidade e que o crédito tributário não era definitivo, já que os débitos eram objeto de contencioso administrativo quando foi concedida a remissão dos juros e multas. Assim, esse não seria um passivo efetivo da Recorrente, de modo que sua baixa não configuraria um ganho do contribuinte.

De plano, cabe afastar o segundo argumento da Recorrente, visto que se trata de clara inovação recursal, além de não ter sido acompanhado da correspondente documentação que comprovasse sua afirmação. Em Impugnação, a contribuinte somente buscou demonstrar o tratamento contábil dado aos valores remidos, para evidenciar que “por época da constituição do passivo fiscal, o valor da contrapartida não transitou por conta de resultado.”. Nem mesmo os documentos juntados em sede de Impugnação socorrem a contribuinte em seu argumento

inovador, já que não há cópia dos processos relacionados aos autos de infração de ICMS que demonstre a pendência de contencioso administrativo quando da remissão dos débitos.

Portanto, resta caracterizada a preclusão temporal, nos termos do art. 17, do Decreto nº 70.235/72.

Passa-se à análise do primeiro argumento, que no recurso foi mencionado de forma lacônica, limitando-se a Recorrente a afirmar que a despesa não teria sido deduzida quando do reconhecimento do passivo. Ainda que o recurso tenha sido vago e pouco desenvolvido nesse ponto, os elementos constantes dos autos, notadamente a impugnação que trouxe argumentação mais completa, permitem enfrentar a questão e apreciar o pedido de improcedência desta parcela do lançamento. Cumpre, então, verificar a explicação trazida em impugnação:

Nesta parte, a Fiscalização glosa a exclusão no LALUR feita pelo contribuinte do valor de R\$ 4.277.029,31.

No atendimento a intimação de nº 05, o Contribuinte esclarece que tal valor refere-se ao saldo (credor) da conta 3.1.2.01.006 — Multas/Infrações Indedutíveis, esclarecendo ainda que, juntamente com o valor de R\$ 35.447,70 (conta 1.4.1.01.001 — Descontos Obtidos) e de R\$ 37.787,37 (conta 4.4.1.01.002 — Juros Recebidos) totalizou o montante de R\$ 4.350.264,28 e que tal valor teria sido declarado na DIPJ como "Outras Receitas Financeiras".

Para o resgate da verdade dos fatos, informasse que este valor de R\$ 4.350.264,28 não foi lançado na DIPJ como Outras Receitas Financeiras, mas ali lançados da seguinte forma:

<b>Discriminação</b>	<b>Ficha</b>	<b>Linha</b>	<b>Valor R\$</b>
Outras Receitas Financeiras	07-A	23	35.447,70
Outras Receitas Financeiras	07-A	23	37.787,37
Total da Linha		23	73.235,07
Reversão dos Saldos das Provisões Operacionais	07-A	30	4.277.029,21
Total das Linhas		23 e 30	4.350.264,28

Portanto, não procede aquela informação de que o valor de R\$ 4.350.264,28 fora lançado na discriminação de Outras Receitas Financeiras na DIPJ.

Esta é a verdadeira versão dos fatos.

A conta nº 3.01.02.01.05 — Multas/Infrações Indedutíveis, nas orientações contábeis internas da sociedade e de acordo com seu plano de contas, é destinada a receber o lançamento de todas as despesas relacionadas com seu título.

Assim, e conforme fielmente relatado no TVF, recebeu, no ano, débitos de multas nos valores de R\$ 1.048,91, R\$ 364,00 e R\$ 2.373,80 (em 20/04/2010, 13/07/2010

e 27/12/2010, respectivamente), totalizando o montante de débito de R\$ 3.786,71. No dia 30 de agosto de 2010, a conta recebe um lançamento a crédito de R\$ 4.280.815,92, o que resultou em saldo no final do exercício de R\$ 4.277.029,21, valor este que foi objeto da exclusão aqui questionada.

Também correta a análise feita pela Fiscalização no TVF (item 37), quando, partindo dos esclarecimentos feitos pelo contribuinte no atendimento de intimação, que a quantia de R\$ 4.280.815,92 é oriunda de contrapartida de uma contabilização feita em baixa na conta de passivo relativo a saldo de ICMS parcelado, no valor total de R\$ 7.925.252,73, que foi zerada naquela data —30 de agosto de 2010.

Também com razão o TVF quando afirma que, pela análise da documentação apresentada pelo Contribuinte, este valor de R\$ 4.280.815,92 (líquido de R\$ 4.277.029,21 excluído, ou seja R\$ 4.280.815,92 — R\$ 3.786,71), representa uma receita oriunda de remissão de dívida fiscal estadual (perdão de dívida) nos termos do Decreto 43.358/2010 do Governo do Estado de Minas Gerais que instituiu o Programa de Parcelamento Especial do ICMS e concedeu uma redução do crédito de ICMS de 95% das multas e dos juros para pagamento a vista.

Realmente, houve a habilitação do contribuinte aos benefícios do Decreto estadual de MG n2 43.358/2010 (...)

Todavia, mesmo tendo a exata percepção da natureza da contabilização da receita, por desconhecer maiores detalhes da constituição do passivo fiscal, posto que o Contribuinte não foi suficientemente claro na resposta à intimação, a Fiscalização desconsidera a exclusão feita no LALUR e submete à tributação o valor correspondente.

Relembre-se que, conforme noticiado no início, na verdade o contribuinte consignou o valor da receita na DIPJ, não no campo destinado às outras receitas financeiras, mas no campo relativo a Reversão dos Saldos das Provisões Operacionais.

Isto porque, por época da constituição do passivo fiscal, o valor da contrapartida não transitou por conta de resultado. Isto é, a sua contabilização não influenciou o resultado tributável. Senão vejamos.

Anexa-se o razão das contas do Passivo em questão (documentos denominados Razão Passivo ICMS — Anistia MG), onde se percebe a contabilização a crédito desta conta e a débito da conta de Ajustes de Exercício Anteriores, relativamente ao processo do ICMS que foi objeto do pagamento com os benefícios (PTA 000147394.01), os valores assim demonstrados:

Data	Valor
01/01/2007	3.495.488,74
31/12/2007	779.746,48
31/12/2007	174.774,43
<b>Total</b>	<b>4.450.009,65</b>

Pois bem, como a conta de Ajuste de Exercícios Anteriores não influenciou o resultado, quer dizer, não reduziu o lucro líquido do exercício, o lançamento não reduziu o lucro real do ano.

Ora, extinta a dívida por desconto concedido no pagamento a vista, conforme Decreto do estado de Minas, a baixa do passivo deveria ter como contrapartida a mesma conta — Ajuste de Exercícios Anteriores.

Ocorre que as profundas alterações feitas no sistema de contabilidade brasileiro através, principalmente da Lei 11.638/2007, extinguiu-se a conta de Ajuste de Exercícios Anteriores, motivo pelo qual o Contribuinte contabilizou tal movimentação a crédito da conta de Despesas Não Dedutíveis, todavia, na DIPJ lançou no campo destinado a Reversão dos Saldos das Provisões Operacionais.

Como o valor contabilizado como Ajustes de Exercícios Anteriores é superior ao valor lançado na exclusão do LALUR R\$ 4.277.029,21, eis que o lucro real não foi indevidamente reduzido, como alega a fiscalização, motivo pelo qual o auto de infração também nesta parte deve ser cancelado, o que fica requerido.

(...)

Em suma, o que a Recorrente afirma é que, pelo fato de o passivo originalmente lançado não ter reduzido seu lucro líquido (logo, não deduzido), sua baixa posterior em razão da remissão concedida pelo Estado de Minas Gerais não poderia ser tributada, sendo necessária sua exclusão no LALUR, conforme procedeu.

Ao analisar a fundamentação da decisão recorrida, percebe-se que o esclarecimento feito pelo contribuinte não foi corretamente compreendido, já que a DRJ entendeu que “a impugnante esclarece que o valor de 4.277.029,21 não transitou pelas contas de resultado do ano de 2010, haja vista que a contrapartida da redução do passivo foi contabilizado a crédito na conta de ajustes de exercícios anteriores.”

No entanto, o que o contribuinte afirmou foi que o passivo originalmente lançado não impactou o resultado naquele ano de lançamento, qual seja, 2007. Mais uma vez, apesar de o recurso não ter sido claro e não ter impugnado adequadamente os fundamentos da decisão recorrida, o estado em que os autos se encontram permite o enfrentamento da questão, de forma restrita ao que foi alegado.

E, nesse sentido entendo não haver procedência na alegação da Recorrente.

Explico novamente: o contribuinte alega que a despesa correspondente ao débito lançado como passivo não teria sido deduzida à época de sua constituição. Tal alegação, contudo, não altera a conclusão acerca da tributação da baixa posterior do passivo em decorrência de anistia de multas.

Com efeito, quando o débito decorrente de auto de infração é registrado como passivo, a contrapartida contábil normalmente se dá em conta de despesa, seguida de provisão acompanhada na parte B do LALUR. Esse lançamento, se mantido, reduziria o lucro líquido do

período. No entanto, o correto tratamento fiscal exige a respectiva adição no LALUR – Parte A, de modo a neutralizar tal efeito e impedir que uma despesa de natureza não dedutível reduza a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Assim, desde a origem e feitos os lançamentos contábeis regulares, o passivo não pago não deveria impactar o resultado tributável.

Posteriormente, com a baixa do passivo em razão de anistia ou remissão de multas, se partimos da premissa de que essa baixa representa receita tributável, não há que se falar em exclusão no LALUR. Isso porque o lançamento original já havia sido neutralizado, de modo que o reconhecimento do ganho pela baixa do passivo constitui, de fato, acréscimo patrimonial sujeito à tributação.

Cumprido ressaltar que o próprio contribuinte não questiona a interpretação de que a baixa de passivo por remissão de multa caracteriza receita tributável. Ao contrário, limita-se a apontar que a despesa não teria sido deduzida no período original — argumento que não influencia o resultado da análise, pois o correto procedimento contábil e fiscal sempre demandaria o ajuste de neutralização no LALUR.

Diante disso, não merece provimento o recurso quanto a este ponto, devendo ser mantida a tributação do valor decorrente da remissão de multas.

### **3 PIS/COFINS – ANISTIA, REMISSÃO, PARCELAMENTO MG**

Tal como mencionei no relatório, a Recorrente construiu extensa argumentação sobre o conceito de faturamento e receita, defendendo que se trata de ingresso definitivo de receita nova com impacto patrimonial.

Com base nisso, requer o cancelamento da cobrança de PIS/COFINS sobre a remissão de dívidas de ICMS/MG, por não se configurar receita, nos seguintes termos:

Tais multas e juros não podem ser reconhecidas como valores definitivamente constituídos e, por conseguinte, uma dívida (passivo) efetiva do contribuinte.

Ora, se o contribuinte estava em fase administrativa ou judicial discutindo tais exigências não se pode sustentar que eventual desconto voluntário do Fisco seja um ganho (redução de passivo) do contribuinte gerador de receita.

Não houve ingresso financeiro. Não consta qualquer relação entre a atividade da empresa e referida "ganho".

Aqui, da mesma forma que ocorreu no tópico anterior, não vejo possibilidade de analisar o argumento da Recorrente. Tal como afirmei, trata-se de clara inovação recursal, além de não ter sido acompanhado da correspondente documentação que comprovasse sua afirmação. Em Impugnação, a contribuinte somente alegou que “trata-se de receita de índole eminentemente financeira, na modalidade de desconto ou deságio. E nessa hipótese — receita financeira a alíquota das contribuições encontram-se reduzidas a Zero.”

Nem mesmo os documentos juntados em sede de Impugnação socorrem a contribuinte em seu argumento inovador, já que não há cópia dos processos relacionados aos autos de infração de ICMS que demonstre a pendência de contencioso administrativo quando da remissão dos débitos.

Portanto, resta caracterizada a preclusão temporal, nos termos do art. 17, do Decreto nº 70.235/72.

#### 4 CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO

Rememorando, neste ponto, a Recorrente defende o seguinte:

- busca o **cancelamento da multa isolada** pelo não recolhimento de estimativas mensais, em razão da impossibilidade de se exigí-la após o encerramento do exercício;
- requer a **anulação das multas**, tanto de ofício quanto isolada, argumentando que não há previsão legal para cumulação e com fundamento em precedente do STJ e nos princípios da razoabilidade e proporcionalidade;
- caso não se entenda pela exclusão plena e total da multa isolada de 50% e de 75%, ao menos, é de rigor sua redução para patamar proporcional e razoável, sob pena de evidente caráter de confisco (art. 150, IV) e

Para manter a concomitância na cobrança das duas multas, o relator do acórdão recorrido deixa claro seu entendimento de impossibilidade de cumulação das duas multas, mas se curva à interpretação contrária nos seguintes termos:

Todavia, a Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997, ao tratar da falta ou insuficiência de pagamento da estimativa, em seus arts. 15 e 16, esclareceu que, verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá tanto a multa de ofício isolada sobre a estimativa não recolhida como o imposto devido com base no lucro real apurado no encerramento do ano-calendário, acrescido de multa de ofício e de juros de mora:

(...)

As penalidades de ofício são distintas. Não há mais que se falar de dupla incidência sobre uma mesma materialidade, uma vez que a nova redação legal dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996 pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, deixa claro que a base de cálculo da multa isolada é o pagamento mensal.

O art. 44 assim dispunha antes da alteração promovida pela MP nº 351/2007:

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

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

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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 §1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

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

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

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

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998) Na antiga redação não havia clareza quanto à independência da multa isolada e daquela recolhida juntamente com o tributo. Nos incisos I e II só estavam relacionadas as multas de 75% e 150%, que incidiam sobre o valor do tributo devido. Era perfeitamente possível interpretar o § 1º como um dispositivo que apenas explicitava a forma pela qual seriam exigidas as multas: ou de forma conjunta com o tributo devido, quando não houvesse o seu prévio recolhimento; ou de forma isolada, quando não houvesse necessidade de cobrança do tributo, porque já recolhido o principal, ou porque nada seria devido a título de principal. Desta forma, o § 1º não traria uma nova hipótese de cabimento de multa.

Com a nova redação torna-se clara a distinção entre as duas multas, que se referem a infrações distintas: falta de recolhimento do pagamento mensal e falta de recolhimento do tributo devido ao final do ano calendário.

Logo, submetendo-me ao disposto no art. 7º, inciso V, da Portaria MF No. 341/2011, cumpre manter a multa de ofício isolada concomitante com a multa proporcional de ofício, ajustando-se a base de cálculo ao decidido nas demais matérias.

Entendo que assiste razão ao Recorrente e que a decisão recorrida apenas não lhe deu razão porque a DRJ está vinculada ao entendimento do órgão a que está subordinada.

Já as decisões do CARF não estão subordinadas às orientações contidas em instruções normativas da Receita Federal. Nessa linha, a jurisprudência do Conselho tem reconhecido que, nos casos em que se aplicam simultaneamente a multa isolada e a multa de ofício, deve prevalecer apenas esta última, em aplicação do princípio da consunção, consolidado na Súmula CARF nº 105.

A lógica é a de que não se pode punir duplamente a mesma conduta: a multa de ofício, que incide sobre o não pagamento do tributo no ajuste anual, absorve a multa isolada aplicada pela falta de recolhimento de estimativas mensais, de modo a evitar o bis in idem sancionatório. Nessa perspectiva, a conduta-meio (não recolher as estimativas) é absorvida pela conduta-fim (não pagar o tributo ao final do exercício).

Esse entendimento já foi reiterado em diversos precedentes, como no Acórdão nº 1401-003.058, em que se afirmou a possibilidade de aplicação do princípio da consunção para excluir a multa isolada quando já existente multa de ofício em valor igual ou superior. Outras decisões, a exemplo do Acórdão nº 1201-000.235, destacam a similitude entre as sanções tributárias e o regime das sanções penais, em que a consunção impede a aplicação simultânea de duas penalidades de mesma natureza e finalidade.

Mais recentemente, o Acórdão nº 9101-005.080, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, reafirmou esse entendimento, frisando que não se trata de negar a coexistência legal das multas, mas sim de impedir sua cumulação prática quando ambas recaem sobre a mesma situação fática e o mesmo prejuízo ao Erário. Foi exatamente essa a compreensão consolidada pela Súmula CARF nº 105, cujo teor estabelece que não se pode exigir a multa isolada de estimativas quando já lançada a multa de ofício sobre o IRPJ e a CSLL devidos no ajuste anual.

Cabe ressaltar que, conforme já debatido por diversas vezes nesta Turma, apesar de a Súmula ser anterior à modificação do art. 44, da Lei nº 9.430/1996 – mencionada pela decisão recorrida – tratou-se de mera mudança de texto, não de norma.

No presente caso, verifica-se que a multa de ofício supera o valor da multa isolada, razão pela qual esta última deve ser afastada, por ter sido absorvida pela penalidade mais gravosa.

---

## 5 INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA

---

Por fim, a Recorrente alega que não há fundamento legal para aplicar juros sobre a multa, ou, se aplicável, deveria ser limitada a 1% ao mês, afastando-se a utilização da Taxa SELIC.

Contudo, não há o que prover neste ponto, visto que essa tese foi superada pela Súmula CARF nº 108, pela qual foi pacificado o entendimento de que incidem juros moratórios sobre o valor correspondente à multa de ofício, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 108 Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Assim, voto por julgar improcedente o recurso neste questionamento.

## 6 CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por não conhecer do Recurso de Ofício, pelo fato de o crédito exonerado não ultrapassar o limite de alçada vigente, nos termos da a Súmula CARF nº 103.

Voto também por conhecer do Recurso Voluntário e dar-lhe parcial provimento para afastar as cobranças sobre os valores de venda para entrega futura lançados em 2011 e cancelar a multa isolada sobre estimativas não recolhidas.

*Assinado Digitalmente*

**Isabelle Resende Alves Rocha**

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro Raimundo Pires de Santana Filho, redator designado

## 7 DA INTRODUÇÃO

Em que pese o bem elaborado e fundamentado voto da ilustre Relatora, durante as discussões ocorridas por ocasião do julgamento do presente litígio, o colegiado, tutelando entendimento discordante, **pelo voto de qualidade**, divergiu das conclusões e pugnou em favor da **manutenção da exigência da multa isolada**.

Em razão do exposto, como Presidente dessa digníssima turma, designei-me redator do voto vencedor aqui apresentado.

## 8 DA COBRANÇA DA MULTA ISOLADA CUMULADA COM A MULTA DE OFÍCIO

No presente processo, a Autoridade Fiscal imputou multa isolada, no percentual de 50%, por ter constatado que, em razão das glosas das despesas não comprovadas, a MELT METAIS

E LIGAS S/A. não efetivou o devido recolhimento de IRPJ e CSLL sobre bases de cálculo estimadas mensais. A referida exigência teria se amparado na disposição do art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96 (com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

Em ambas as fases contenciosas, o Sujeito Passivo rebelou-se contra a apontada exação, requerendo o cancelamento desta, sob alegação de que não pode ser exigida após o encerramento do exercício, bem como em razão da impossibilidade de cobrança concomitante com a multa de ofício.

O Aresto guerreado, embora tenha demonstrado sua concordância com a tese defensiva, viu-se impossibilitado de acatá-la na DRJ, em razão da vinculação desta às instruções normativas.

A ilustre relatora entendeu que assistia razão a Recorrente sustentando que (...) *a jurisprudência do Conselho tem reconhecido que, nos casos em que se aplicam simultaneamente a multa isolada e a multa de ofício, deve prevalecer apenas esta última, em aplicação do princípio da consunção, consolidado na Súmula CARF nº 105.*

Com a máxima vênia, quanto a este tópico, incabível qualquer reforma da decisão recorrida. A saber.

Inicialmente, é mister destacar que, originalmente, a referida multa isolada foi criada pela Lei nº 9.430, de 1996, que no seu art. 44, previa que ela deveria ser calculada pela aplicação do percentual de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor da estimativa mensal do IRPJ e da CSLL devidas, mas não recolhidas, *verbis*:

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

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, 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;*

*II - ... § 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

*I - ...*

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

Posteriormente, com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, em 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, notadamente o seu art. 14, deu nova redação à referida Lei nº 9.430/1999, reduzindo o percentual da multa de 75% para 50% (cinquenta por cento), sendo este último o percentual utilizado no ora contestado lançamento, como segue:

*Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:*

*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:***

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

***b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.***

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput 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. (g.n)*

Neste ponto, é de relevo destacar que a novel positivação representou um divisor de águas no que concerne a devida interpretação da aplicação do dispositivo, cuja jurisprudência administrativa levou à edição da Súmula nº 105 do CARF, *ipsis verbis*:

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

Do referido epítome, inclusive por destacar no seu teor a referência ao dispositivo antes da alteração aventada, resta manifesto que, até o mês de novembro de 2006, antes, portanto, de entrar em vigor a alteração reproduzida, indubitavelmente era incabível a imposição de multa isolada concomitantemente com a multa de ofício.

Já em relação ao lançamento de multa isolada sobre insuficiência de estimativa mensal a partir do mês de dezembro de 2006, cujo vencimento se deu em 31/01/2007, aplica-se o artigo 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96 (redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007), não se aplicando, por conseguinte, a Súmula CARF nº 105.

Nesta perspectiva, **não assiste razão a Recorrente quando alega que não se pode exigir uma multa isolada pelo não recolhimento da estimativa cumulada com a multa de ofício**, visto que a sanção determinada pelo sistema é notória: caso descumprido o pagamento da

estimativa mensal – **sem excluir qualquer mês do ano-calendário** -, cabe imputação de multa isolada, sobre a totalidade (quando há ausência de pagamentos a título de estimativa mensal) ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano-calendário. Além disso, expressamente dispõe que é cabível ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

Assim, diferente do que sustenta a Recorrente, a inovação legislativa, aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de dezembro de 2006 (conforme verificado no caso em tela), afastou qualquer incerteza atinente a possibilidade de aplicação concorrente das multas de ofício e das multas isoladas por insuficiência de estimativa mensal. As hipóteses de incidência que justificam a exigência das penalidades da multa de ofício e da multa isolada em virtude da ausência de pagamento da estimativa são díspares, cada qual tratada em inciso próprio no art. 44 da Lei nº. 9.430, de 1996.

É pertinente esclarecer que os recolhimentos efetuados mensalmente a título de estimativas (art. 2º, §§ 3º e 4º, da Lei nº 9.430, de 1996) não são definitivos, porquanto a apuração definitiva do tributo devido se dará somente ao final de cada ano-calendário. Esse o motivo pelo qual a penalidade pelo inadimplemento dessa obrigação é denominada multa isolada, uma vez que pode ser exigida independentemente de haver ou não tributo devido ao final do período de apuração. E também não há qualquer correlação entre o valor do tributo devido ao final de apuração e a multa isolada: sua base de cálculo é o valor do pagamento mensal (estimativa) de IRPJ ou CSLL que deixar de ser recolhido, divergindo da apurada consoante o ajuste anual; e os vencimentos ocorrem até o último dia útil do mês seguinte – **a estimativa relativa à competência de dezembro, até o último dia útil de janeiro do ano seguinte** -, diferente do ajuste anual, quando eventual saldo deve ser recolhido até 31 de março do ano seguinte.

Diante dessas constatações, é imperioso concluir que as multas são distintas e autônomas. Isso decorre, acima de tudo, das evidentes diferenças que existem entre as hipóteses de incidência e os consequentes das normas punitivas.

Nota-se que os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, versam sobre pilares fáticos diferentes e autônomos, com distinções claras na materialidade e temporalidade da apuração que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, aplica-se sobre o tributo não pago ou parcialmente pago, decorrente da existência de lucro apurado trimestralmente ou anualmente, cujo fato gerador completa-se ao final do trimestre ou do ano-calendário. Por sua vez, a multa isolada submete-se à multa do inciso II do dispositivo antes citado, e é imputada sobre a estimativa não recolhida ou parcialmente recolhida, apurada conforme balanço/balancetes de suspensão elaborados mês a mês ou, ainda, mediante receita bruta acumulada mensalmente.

No caso do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, a quantificação toma por base o tributo devido em função do lucro, fazendo incidir o percentual de 75% (regra geral

passível de qualificação e agravamento - §§ 1º e 2º do art. 44). No caso do inciso II, letra “b”, do dispositivo antes citado, a quantificação toma por base a estimativa apurada em função da receita bruta ou resultados mensais, fazendo incidir o percentual de 50% (regra geral não passível de qualificação ou agravamento).

Como se pode observar, são duas normas distintas e autônomas, que punem, em diferentes graus, ilicitudes diversas. A alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 buscou adequar o dispositivo face à jurisprudência então dominante no CARF, mais precisamente a firmada em torno do entendimento do então Conselheiro e Presidente de Câmara José Clóvis Alves, o qual atacava a redação do caput do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (“*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição...*”), e divisava *bis in idem*, entendendo que a “mesma” multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo (Acórdão CSRF 01-05503 - 101-134520).

Na nova redação do citado artigo, o *caput* não mais faz referência à diferença de tributo (“*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas...*”), sendo tal expressão utilizada somente no inciso I, que trata da multa de 75% aplicada sobre a diferença de tributo lançado de ofício. A multa isolada ora é tratada em dispositivo específico (inciso II), que estabelece percentual distinto do da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%). Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

Desse modo, após o advento da MP nº 351/2007, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal conclusão decorre da constatação de se tratar de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos diferenciadas. A legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

Ademais, é importante reprimir que as decisões do STJ e da Câmara Superior deste Tribunal colacionadas pela Defesa, não detêm força para nos vincular.

De outro giro, o entendimento aqui externado encontra amparo tanto na Câmara Baixa, como na Alta deste Tribunal, consoante ementas exemplificativas:

*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,*

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

*No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (AC nº 1301-006.749 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Sessão de 21/02/24)*

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

*Ano-calendário: 2008, 2009*

**MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.**

**CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO.**

*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. (AC nº 9101-002.438 – 1ª Turma – Sessão de 20/09/16)*

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

*Exercício: 2006, 2008, 2009 MULTA ISOLADA.*

**ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.**

*Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período base de incidência.*

**MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA CONCOMITANTE. CONSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

*Repele-se o argumento que pretende escorar-se na tese da consunção para afastar a aplicação simultânea das multas comentadas. Não há como se reduzir o campo de aplicação da multa isolada com lastro no suposto concurso de normas sobre o mesmo fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque quaisquer dos fatos relacionados no inciso I do artigo 44 da Lei nº*

*9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não absorvem o fato relacionado no inciso II do mesmo artigo.*

*Não há, pois, dúvida alguma sobre a possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada. (AC nº 9101-002.598 – 1ª Turma – Sessão de 10/05/18)*

Por derradeiro, e em especial em relação à **suposta aplicação do princípio da consunção**, transcrevo o entendimento firmado pelo Conselheiro Leonardo de Andrade Couto em seus votos sobre o tema em debate, com o qual pactuo e adoto:

*“Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.*

*De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados CONSUNTOS, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado CONSUNTIVO, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, O SUJEITO ATIVO SÓ DEVERÁ SER RESPONSABILIZADO PELO ILÍCITO MAIS GRAVE<sup>1</sup>.*

*Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.*

*No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.*

*Pois bem. Doutrinariamente, existe CRIME PROGRESSIVO quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.*

*Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um MINUS em direção a um PLUS<sup>2</sup>. (destaques acrescidos).*

*Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.*

<sup>1</sup> RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: . Acesso em: 6 dez. 2010.

<sup>2</sup> Idem, Idem

*Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.*

*Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.*

*Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.*

*Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.”*

Por todo o exposto, **oriento meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário no que toca ao pedido de cancelamento da multa isolada, no percentual de 50%, sobre o não recolhimento de IRPJ e CSLL sobre as bases de cálculo estimadas mensais.**

---

## **9 DO DISPOSITIVO**

---

Ante ao exposto, oriento meu voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao **RECURSO VOLUNTÁRIO** no que toca ao pedido de cancelamento da multa isolada, no percentual de 50%, sobre o não recolhimento de IRPJ e CSLL sobre as bases de cálculo estimadas mensais.

*Assinado Digitalmente*

**Raimundo Pires de Santana Filho**