



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.735574/2012-42
ACÓRDÃO	1102-001.788 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VIA SUL VEICULOS SA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2010

EXCLUSÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL. RECEITA OPERACIONAL RECONHECIDA CONTABILMENTE.

É indevida a exclusão, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de valores registrados contabilmente como receita operacional decorrente do sistema "hold back", porquanto ausente prova de que não houve disponibilidade econômica ou jurídica. A contabilização como receita operacional evidencia o reconhecimento do fato gerador, sendo inaplicável a hipótese de exclusão do art. 250 do RIR/99.

ESTIMATIVA MENSAL. INADIMPLEMENTO. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. LEGALIDADE.

A partir do ano-calendário 2007, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas".

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em negar provimento ao recurso voluntário nos seguintes termos: por unanimidade de votos, mantidas as exigências principais; e por voto de qualidade, mantida a exigência de multas isoladas concomitantemente com a multa de ofício proporcional – vencidos os Conselheiros Cristiane Pires McNaughton (Relatora), Gustavo Schneider Fossati e Gabriel Campelo de Carvalho, que cancelavam as multas isoladas. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Fernando Beltcher da Silva.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton – Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires McNaughton, Cassiano Romulo Soares, Gustavo Schneider Fossati, Gabriel Campelo de Carvalho e Fernando Beltcher da Silva.

RELATÓRIO

Trata-se, na origem, de Autos de Infração (fls. 2-36), relativos ao IRPJ e à CSLL do ano-calendário 2009, referentes as seguintes acusações: (i) adições não computadas na apuração do lucro real. Custo/despesa indedutível e (ii) exclusão indevida do lucro líquido na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL - receita de "FUNDÃO".

A seguir destacamos as infrações trazidas pelo Termo de Encerramento de Ação Fiscal:

11- DAS INFRAÇÕES

11.1 RECEITA DE "FUNDÃO".

EXCLUSÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL → (ANO-CALENDÁRIO DE 2009)

16. Na sua contabilidade do ano-calendário de 2009, a empresa registrou uma receita operacional no valor de R\$ 2.859.315,58 na conta de Receitas Operacionais 351001000006 - Receita de Fundão - SCP VN/VU.12

17. No entanto, conforme está demonstrado nas informações da sua DIPJ/2010-Retificadora entregue à RFB e do livro de apuração do lucro real- LALUR do ano de 2009 na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, essa receita foi excluída do lucro líquido;

18. Intimada a justificar tal exclusão, a empresa vem alegar que: "as exclusões ocorridas nessa conta, referem-se aos valores contabilizados como "Receita Fundão", que em virtude da não disponibilidade econômica/financeira desses recursos por parte da Concessionária, conforme explicado anteriormente, os mesmos são excluídos da base de cálculo desses impostos."

19. E como base legal para a referida exclusão, a empresa cita o art. 43 do CTN, que abaixo transcrevemos: (...)

23. No exame da contabilidade da empresa verifica-se que os valores depositados/rendimentos foram incorporados ao patrimônio da empresa em conta de ativo permanente/outros investimentos -131002, com contrapartida, ora em conta de ativo circulante/valor a receber a curto prazo/conta vinculada com a fábrica - 112010 (depósitos efetuados pela concessionária), ora em contas de resultados/receita fundão SCP VN/VU - 351001000006 (depósitos efetuados pela montadora e os rendimentos mensais).

24. Os valores depositados nas contas denominadas de FUNDÃO (seja pela própria concessionária, seja pela montadora FIAT) acrescidos dos rendimentos mensais são de sua propriedade e constituem verdadeiro aumento do patrimônio da empresa fiscalizada. Ou seja, essas contas, embora (aparentemente) administradas pela FIASA (montadora FIAT), são de titularidade da Via Sul Veículos SIA.

25. A disponibilidade financeira, ou não, não exonera a fiscalizada do pagamento do imposto de renda sobre o efetivo acréscimo patrimonial existente.

26. Outrossim, intimada a justificar os saques efetuados nessas contas, conforme extratos apresentados e registros contábeis nas contas: 131002000005 - HD Back Tipo "S" -Fundão VN e 131002000006 - HD Back Tipo "F" - Fundão VU, a empresa vem alegar que: "Esses lançamentos referem-se às contribuições mensais do Aporte que foram destinados a amortização do empréstimo contrato Floor Plan, enviados anteriormente. Ou seja, não houve resgates dos valores já existentes no Fundão, os lançamentos contábeis ocorreram para fim de registro da operação".

27. Observando os lançamentos contábeis, constata-se que a grande maioria dos saques nessas contas de FUNDÃO foi transferida para a conta do ativo circulante - 112010000001 - CONTA MOVIMENTO FÁBRICA e que em data posterior esses direitos foram utilizados (baixados) para pagamento das NF FIAT AUTOMÓVEIS S/A (veículos novos) registrados na conta:

Passivo Circulante/Empréstimos a Curto Prazo /211003000001 - BANCO FÁBRICA - FLOOR PLAN NOVOS que a empresa detinha com a montadora FIAT.

28. Finalmente; das análises desenvolvidas por esta fiscalização, efetuadas a partir dos documentos que foram disponibilizados pela empresa, podemos formar o entendimento de que o sistema hold back aqui em comento trata-se da concessão de uma bonificação especial da FIASA (FIAT AUTOMÓVEIS S.A.) à sua REDE (conjunto de todas as concessionárias FIAT); mecanismo esse introduzido pela montadora com a finalidade de melhorar a rentabilidade da sua rede; de tal forma que, para cada veículo faturado ao concessionário, esta concede ao concessionário um bônus ou prêmio.

29. Logo, os valores depositados pela montadora nas contas *Hold Back* - Fundão, de fato, se tratam de receita operacional - habitual, expressiva e relacionada com

a sua atividade principal -auferida pela concessionária. Igual entendimento tem os rendimentos financeiros produzidos por esses fundos.

30. A disponibilidade jurídica ocorre no momento em que a renda é auferida (*i.é*, depositada, ganha), independentemente de sua efetiva realização financeira.

31. A disponibilidade econômica se dá quando a renda auferida é incorporada ao patrimônio da empresa, ou seja, quando do depósito efetuado pela montadora em nome da Via Sul Veículos S/A (bônus), bem como, dos rendimentos financeiros referentes ao investimento existente.

32. De toda sorte, ambas ou qualquer das aquisições das disponibilidades (econômica ou jurídica) basta para configurar o fato gerador do Imposto de Renda, e, por decorrência legal, da CSLL.

33. Equivocadamente, a empresa alega não possuir disponibilidade econômica e financeira sobre esses valores. Não se pronunciando a respeito da sua disponibilidade jurídica. Intimada a apresentar elementos documentais que pudesse comprovar a sua alegação, apesar das sucessivas prorrogações concedidas, até a presente data, nada apresentou.

34. Os fatos aqui apontados demonstram de forma inequívoca de que a fiscalizada dispunha tanto da disponibilidade jurídica quanto econômica em relação aos valores depositados/rendimentos na sua conta FUNDÃO (nos termos do art. 43 do CTN).

35. Vencida a questão da disponibilidade econômica ou jurídica sobre os valores contabilizados pela empresa como Receita Operacional na conta "351001000006 - Receita de Fundão - SCP VNNU", temos que tais receitas não estão compreendidas entre as hipóteses de exclusão do lucro líquido na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, referidas no art. 250 do RIR/99 (Decreto-Lei nº1.598, de 1977, art. 6º, § 3º).

36. Logo, concluímos que a empresa excluiu indevidamente do lucro líquido na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL do ano-calendário de 2009 o valor de R\$ 2.959.315,58 referente à Receita Fundão em SCP VN/VU; pelo que, procederemos a glosa das exclusões indevidas, recompondo o lucro real e a base de cálculo da CSLL do ano-calendário de 2009, através da lavratura dos autos de infração específicos.

11.2 DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS DE MULTAS DE OFÍCIO.

FALTA DE ADIÇÃO DE DESPESAS OPERACIONAIS INDEDUTÍVEIS → (ANO-CALENDÁRIO DE 2009)

37. No ano calendário de 2009, a fiscalizada contabilizou, como despesas operacionais, na conta 343350000024 - Adesão ao REFIS IV os valores das multas (de ofício e de mora) e dos juros relativos aos seus débitos tributários que foram consolidados no parcelamento especial de que trata a Lei nº11.941/2009.

38. Nas análises desses valores, observamos que, parte desses valores lançados sob a rubrica de multas, as multas originadas nos Processos Administrativos n. 10480.006.550/00-69 e n. 11971.000.161.2010-12 foram impostas por infrações fiscais; *i.é.*, trataram-se de multas em lançamentos de Ofício, não relacionadas às de natureza compensatórias ou impostas por descumprimento de obrigações tributárias meramente acessórias de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo; porquanto, não dedutíveis do IRPJ e da CSLL.

39. Acontece que, na apuração do Lucro Real e da Base de CSLL; conforme podemos observar nos assentamentos do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e DIPJ/2010 - Retificadora entregue em 30/03/2011 à RFB, a empresa deixou de adicionar os valores dessas Multas de ofício (registradas que foram como despesas operacionais na conta 343350000024 - Adesão ao REFIS IV).

40. Intimada a justificar a não adição de tais despesas com multas de ofício ao lucro líquido na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, a empresa limitou-se a apresentar o recibo de consolidação do parcelamento especial. (...)

45. Assim é que, os valores lançados na conta 343350000024 - Adesão ao REFIS IV, referentes às multas de ofício aplicadas aos processos administrativos de números: 10480.006.550/00-69 e 11971.000.161.2010-12, tratam-se de despesas não dedutíveis do IRPJ e da CSLL.

46. O quadro a seguir detalha os valores das multas de ofício que foram consolidados no processo do parcelamento especial, contabilizadas como despesa operacional e que deixaram de ser adicionados ao lucro líquido na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

VIA SUL VEÍCULOS S/A - ADESÃO AO REFIS IV							
Nº do Processo	Código da Receita (Débito)	PA	Vencido	Valor Principal R\$	Valor da Multa de Ofício R\$	Redução 60% (Lei 11.941/2009 - 180 meses) Multa Ofício R\$	Valor da Multa de Ofício após Redução R\$
10480.006.550/00-69	2932	01/1995	11/01/95	84.000,00	63.000,00	37.800,00	25.200,00
	2986	01/1995	02/01/95	1.800,00	1.350,00	810,00	540,00
	2980	01/1995	02/01/95	4.800,00	3.600,00	2.160,00	1.440,00
	2917	01/1995	02/01/95	60.000,00	45.000,00	27.000,00	18.000,00
	2973	01/1995	02/01/95	24.000,00	18.000,00	10.800,00	7.200,00
11971.000.161/2010-12	2917	12/1997	31/03/98	218.299,77	164.474,32	98.684,90	65.789,93
	2973	12/1997	31/03/98	77.289,51	57.966,42	34.775,27	23.184,18
Total				471.188,38	353.385,29	212.031,17	141.354,11

Nota: Data da Consolidação: 28/11/2009

47. Pelo que, procedermos, de ofício, a adição do valor de R\$ 141.354,11, que deixou de ser efetuada pelo contribuinte, na apuração das bases de cálculo de IRPJ e da CSLL, através da lavratura de autos de infração específicos.

11.3 FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ E DA CSLL MENSAL POR ESTIMATIVA MULTA ISOLADA POR FALTA DE PAGAMENTOS DAS ESTIMATIVAS MENSAIS DO IRPJ E CSLL → ANO-CALENDÁRIO DE 2009

48. Tendo em vista que, no ano calendário de 2009, a empresa optou pela forma de tributação do IRPJ e da CSLL com base no lucro real anual, com pagamento das estimativas mensais, e, em se considerando as infrações apuradas por esta fiscalização, que alteram os resultados fiscais dos períodos de apuração e das

estimativas mensais, apura-se que a empresa deixou de efetuar diversos pagamentos do IRPJ e da CSLL a título de estimativa mensal.

Cientificada da autuação, a contribuinte apresentou impugnações parciais de fls. 625-642 e 774-791, respectivamente em relação aos lançamentos de CSLL e IRPJ, reconhecendo um débito de IRPJ de R\$ 580.222,34 (fl. 510) e de CSLL no valor de R\$ 12.549,61 (fl. 489), já acrescidos dos respectivos juros de mora e multa de ofício.

Com relação ao primeiro item do lançamento, a exclusão indevida das multas de ofício da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no item 6 das impugnações (fls. 627 e 774) a contribuinte concordou com esta parcela do lançamento.

Já em relação às multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL, a contribuinte defendeu que a multa isolada deve ser afastada em face da impossibilidade de cobrá-la em conjunto com a multa de ofício, conforme jurisprudência do CARF.

Por fim, em relação aos lançamentos afetos à conta FUNDÃO, a contribuinte reconheceu a procedência de parte do valor cobrado, pois equivocadamente, não efetuou a tributação de aportes da FIASA ao "Fundão FIAT" que foram efetivamente resgatados no ano de 2009, identificados na planilha e documentos contábeis anexados à impugnação - doc 4. Informou que "como os valores aportados pelo Impugnante representam transferência recursos integrantes do patrimônio já reconhecido da empresa, e portanto, não são receitas, a Fiscalização tributou, exclusivamente, os valores aportados pela FIASA."

Não concordou, contudo, com a tributação dos valores constantes na conta FUNDÃO que não foram objeto de resgate no ano de 2009. Alegou, em apertada síntese, que não possuía disponibilidade econômica e jurídica sobre tais valores, uma vez que seu resgate estava sujeito à implementação de condições suspensivas, incertas e futuras, expressamente previstas no Regulamento do "Fundão FIAT", não incorridas no ano 2009. E afora, insuscetíveis de resgate, os aportes realizados pela FIASA também não eram alienáveis, por força do Regulamento. Sustenta ainda que não se configurariam receita tributária, porquanto não são incondicionais nem definitivas, configurando mera expectativa de direito.

Requeru a realização de perícia para quantificar os valores efetivamente resgatados do "Fundão FIAT" nomeando perito e indicando quesitos.

A 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG) – DRJ/BHE acordou (fls. 861/869) em indeferir o pedido de perícia e, no mérito, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, conforme ementa abaixo colacionada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2010

RECEITA TRIBUTÁVEL. FATO GERADOR. DISPONIBILIDADE JURÍDICO-ECONÔMICA

Uma vez caracterizada a disponibilidade econômica e jurídica, a disponibilidade financeira, ou não, não exonera a fiscalizada do pagamento do imposto de renda sobre o efetivo acréscimo patrimonial existente.

BASE DE CÁLCULO. IRPJ. CSLL. RENDIMENTOS FUNDÃO. HOLD BACK.

Nos termos da legislação de regência, os valores recebidos relativos ao chamado “hold back” ou fundão FIAT não caracterizam hipótese de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

MULTA ISOLADA. IRPJ e CSLL ESTIMATIVA. FALTA DE RECOLHIMENTO. CABIMENTO.

Deve ser aplicada a multa isolada, no caso de a pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, nos termos dos art. 2º e 28 da Lei 9.430/1996, deixar de fazê-lo, ou fazê-lo em montante inferior ao devido, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO CONCOMITANTE.

Por se tratarem de penalidades aplicáveis no cometimento de infrações distintas, justifica-se a exigência concomitante da multa de ofício e da multa isolada.

PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

O pedido de realização de perícia deve ser indeferido nas hipóteses em que os elementos de prova que constam dos autos são suficientes para o julgamento da lide.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 879/897), no qual aduz em síntese:

- (a) Que só pode perceber os valores atinentes ao “Fundão FIAT” e ao sistema de “hold back” se determinadas condições se verificarem. Logo, ainda que haja expectativa de recebimento de alguma receita, e ainda que conste tal previsão em sua contabilidade, os respectivos IRPJ/CSLL devidos só podem ser cobrados a partir do momento em que tal renda se realiza, o que não aconteceu no período apurado pelo Auto de Infração; e
- (b) Que é ilegal a cumulação de multa de ofício e multa isolada no presente caso, nos exatos termos da Súmula nº 105 do CARF1, por se tratar de bis in idem.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Cristiane Pires McNaughton**, Relatora.

1 ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos para sua admissibilidade, razão pela qual, dele conheço.

2 MÉRITO

O mérito do presente processo versa sobre (i) a acusação de ausência de tributação dos valores relativos aos aportes efetuados pela FIAT Automóveis S/A (“FIASA”) na Sociedade em Conta de Participação (SCP), denominada “Fundão FIAT”, bem como sobre (ii) a cobrança cumulativa da multa de ofício e da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas.

Trataremos das respectivas matérias em tópicos separados a seguir.

2.1 EXCLUSÃO DO LUCRO LÍQUIDO NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL - RECEITA DE "FUNDÃO"

A autoridade fiscal narra que a Recorrente registrou, na escrituração contábil relativa ao ano-calendário de 2009, uma receita operacional no montante de R\$ 2.859.315,58, sob a rubrica "351001000006 – Receita de Fundão – SCP VN/VU". No entanto, verificou-se, por meio da DIPJ/2010 Retificadora e do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), que tal valor foi excluído da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Intimada a justificar a exclusão, a Recorrente alegou que os valores contabilizados como "Receita Fundão" não representariam disponibilidade econômica ou jurídica, razão pela qual não integrariam a base de cálculo dos tributos. Invocou, como fundamento legal, o art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN).

A fiscalização, contudo, apurou que os valores registrados nas contas de ativo 131002000005 (HD Back Tipo “S” - Fundão VN) e 131002000006 (HD Back Tipo “F” - Fundão VU) foram majoritariamente transferidos para a conta de ativo circulante 112010000001 - CONTA MOVIMENTO FÁBRICA, sendo posteriormente utilizados no pagamento de faturas emitidas pela montadora FIAT AUTOMÓVEIS S.A., por meio da quitação de obrigações com a instituição financeira vinculada (Banco Fábrica – Floor Plan).

Diante disso, concluiu a autoridade lançadora que o denominado sistema de “hold back” constitui, na realidade, um mecanismo de bonificação operacional concedido pela montadora FIAT às suas concessionárias, representando receita operacional habitual, relevante e diretamente vinculada à atividade empresarial da Recorrente.

A própria contabilização dos valores em "outras receitas operacionais" evidencia o reconhecimento contábil da natureza jurídica da operação, o que reforça o entendimento de que se trata de receita efetivamente auferida, nos termos do art. 43, inciso I, do CTN, e, portanto, tributável para fins de IRPJ e CSLL.

A defesa da Recorrente, no sentido de que os valores somente seriam resgatáveis mediante o cumprimento de condições suspensivas previstas no regulamento da SCP, não se sustenta diante do reconhecimento contábil da receita, tampouco foi acompanhada de provas da inexistência de disponibilidade econômica ou jurídica dos recursos.

Além disso, não houve comprovação de erro no lançamento contábil, tampouco demonstração de que os valores possuíam natureza jurídica diversa daquela declarada pela própria contribuinte. É contraditório pretender a exclusão de valores do lucro real com fundamento nos artigos 43, 116 e 117 do CTN, ao mesmo tempo em que se reconhece contabilmente tais montantes como receita operacional, salvo se o contribuinte comprovasse, com provas robustas, de que a receita foi contabilizada por erro. No caso concreto, porém, as alegações que sustentam uma ausência de disponibilidade dos valores não foram embasadas com provas documentais.

Portanto, acertada a atuação fiscal ao concluir que os valores contabilizados na conta "351001000006 – Receita de Fundão – SCP VN/VU" não se enquadram entre as hipóteses de exclusão do lucro líquido previstas no art. 250 do RIR/99, devendo compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

2.2 CUMULAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO COM A MULTA ISOLADA

Conforme apontado no relatório da fiscalização, apurou-se que a empresa adotou o regime de apuração do lucro real anual com recolhimentos mensais antecipados a título de IRPJ e CSLL no ano-calendário de 2009. Contudo, os valores recolhidos nos meses indicados no auto de infração foram inferiores àqueles efetivamente devidos e que deveriam ter sido corretamente declarados e pagos à Fazenda Pública.

Diante desse cenário, a autoridade fiscal entendeu estarem presentes os elementos configuradores da infração prevista no art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/1996, com a redação conferida pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, em combinação com o art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que a cobrança da multa isolada concomitantemente à multa proporcional em razão da mesma infração configura patente "bis in idem".

Para resolver a controvérsia em questão, é necessário determinar se a multa isolada pela falta de apuração e recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL pode ser exigida cumulativamente com a multa de ofício, quando o auto de infração é lavrado após o encerramento do exercício fiscal.

De acordo com a Súmula CARF n. 82, “após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas”. Esse entendimento fundamenta-se no fato de que tais estimativas, independentemente de terem sido pagas ou não, representam apenas antecipações dos tributos, cujo fato gerador se concretiza somente ao final do período de apuração, geralmente em 31 de dezembro.

Ao estabelecer a sistemática de apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro real anual, o legislador tributário, de forma lógica, não determinou a cobrança simultânea das estimativas e do tributo devido após o encerramento do exercício fiscal. Da mesma maneira, também não prevê a aplicação cumulativa das multas, pois tal prática violaria, entre outros princípios, a proibição da consunção.

Não bastasse isso, é preciso analisar se a Súmula CARF n. 105 é aplicável também aos períodos posteriores à edição da Lei n. 11.488/2007, de forma a ter eficácia sobre o julgamento do presente caso. Diz a referida súmula:

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

O art. 44, §1º inciso IV da Lei n. 9.230/96 mencionado pela súmula dispunha que:

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

I de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte; §1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos; (...); IV isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

Após as alterações advindas com a Lei n. 11.488/2007, o indigitado dispositivo passou a ter a seguinte redação:

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: (...)

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.

Vislumbro que embora a Súmula CARF nº 105 faça referência expressa à antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, sua *ratio decidendi* permaneceu intacta e inalterada após a alteração daquele artigo, ocorrida em 2007.

Isso ocorre porque a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago já abrange a penalidade referente à multa isolada de 50% sobre a estimativa não recolhida, que representa apenas uma antecipação do imposto devido. Qualquer interpretação em sentido contrário resultaria em penalização dupla ao contribuinte, configurando uma violação aos princípios da consunção – como já dito –, da legalidade estrita e da proporcionalidade.

Esse é, inclusive, o entendimento que vem sendo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, como se observa do seguinte julgado:

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

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.

2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

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

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção. Recurso especial improvido. (STJ, REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro

HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)

Por essa razão, ainda que a Lei 9.430/1996 tenha sido alterada pela Lei 11.488/2007, entendo que, nos casos de dupla penalização, devem prevalecer os fundamentos jurídicos (ratio decidendi) que embasaram a edição da Súmula CARF nº 105.

Outrossim, a Recorrente aduz que, com exceção dos meses de janeiro e fevereiro, nos demais períodos não teria havido qualquer supressão de imposto, tendo em conta os custos/despesas por ela contabilizados. Ocorre que, conforme já debatido, esses custos e despesas não foram comprovados, razão pela qual não é possível admitir o argumento.

Pelas razões acima expostas, voto pelo afastamento da cobrança das multas isoladas.

3 DISPOSITIVO

Por todo o exposto, voto pelo parcial provimento do Recurso Voluntário para fins de afastamento da incidência da multa isolada.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Fernando Beltcher da Silva**, redator designado.

Este voto se cinge à exigência de multas isoladas, por inadimplemento de estimativas mensais, concomitantemente com a de multa de ofício.

É bem verdade que diversas decisões do CARF caminhavam no sentido pretendido pelo contribuinte, a ponto de a compreensão resultar na edição da Súmula CARF nº 105.

Ocorre que a base legal das penalidades (de ofício e isolada) sofreu sensível alteração, passando a ser contundente quanto à determinação das exigências (grifos nossos):

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:

[...]

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.

A Ilustre Relatora entende que o racional da Súmula CARF nº 105 deve prevalecer, independentemente da redação acima descrita promovida pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante de projeto de conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007.

Respeitosamente, discordo.

O contribuinte **optou** pela apuração anual do IRPJ. Tal **escolha** traz consigo a **obrigação** de antecipar mensalmente a exação, sob o rótulo de estimativa. O não cumprimento deste dever carrega consigo uma sanção legalmente prevista, ainda que a pessoa jurídica apure base de cálculo negativa da contribuição no encerramento do exercício (Súmula CARF nº 178).

Verificada a transgressão, incumbe à autoridade fiscal a aplicação da penalidade, pois a atividade administrativa de lançamento é plenamente vinculada, sob pena de responsabilização funcional (art. 142 do Código Tributário Nacional).

As multas de ofício e isolada incidem em circunstâncias completamente distintas, ocorridas em momentos distintos, e são calculadas de modos diversos. Não há identidade de hipótese de incidência, de temporalidade, de base impositiva, nem mesmo de alíquota.

Considerada a alteração promovida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sobrevieram incontáveis julgados deste Conselho em sentido contrário ao almejado pela Recorrente. Trago exemplos:

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

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO A PARTIR DE 2007. LEGALIDADE.

A partir do ano-calendário 2007, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". **[Acórdão nº 9101-006.602, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais]**

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

Ano-calendário: 2007

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO A PARTIR DE 2007. EXIGÊNCIA DEPOIS DO ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. LEGALIDADE.

A partir do ano-calendário 2007, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao 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. **[Acórdão nº 9101-006.543, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais]**

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

[...]

IRPJ E CSLL. MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO ENCERRADO. POSSIBILIDADE.

A lei autoriza a imposição de multa isolada sobre a falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais após encerrado o ano-calendário, não se confundindo esta penalidade com a multa de ofício sobre o imposto devido apurado no encerramento do período. 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 impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTO DEVIDO. POSSIBILIDADE.

A multa exigida isoladamente sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais é de natureza diversa da multa proporcional incidente sobre a insuficiência de recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, no regime do lucro real anual. A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória no 351/2007 (posteriormente convertida na Lei no 11.488/2007) no art. 44 da Lei no 9.430/1996 deixa clara a possibilidade de aplicação de ambas as penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. No caso em análise, não se aplica a Súmula CARF no 105, pois a multa isolada foi exigida após as alterações promovidas pela referida Medida Provisória no 351/2007. **[Acórdão nº 9303-014.450, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais]**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2004

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE, PARA FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

O disposto na Súmula nº 105 do CARF, que diz que 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, aplica-se somente aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, que foi alterada pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007. Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, em sua nova redação, de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativas mensais, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. **[Acórdão nº 9303-010.833, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais]**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2007

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

No caso de falta de recolhimento de estimativa mensal, o art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, com alterações promovidas pela Lei nº 11.488 de 2007, prevê a imposição de multa de 50%, mesmo no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, sendo exigida isoladamente, de modo que pode ser exigida mesmo após o encerramento do exercício. Tal entendimento está expresso na súmula CARF nº 178.

[...]

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

A partir do ano-calendário 2007, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao 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. **[Acórdão nº 1001-**

**002.943, da 1ª Turma Extraordinária/1ª Seção de Julgamento, relatoria do
Conselheiro Sidnei de Sousa Pereira]**

Assim, descabida a alegação de indevida concomitância, bem como da aplicação do princípio penal da consunção.

Mantêm-se, com isso, as multas isoladas exigidas.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva