



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



<b>PROCESSO</b>	<b>13136.720583/2020-57</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1202-002.150 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	22 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTES</b>	RHI REFRAATÓRIOS BRASIL LTDA FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2016

VARIAÇÃO CAMBIAL. MUDANÇA DE REGIME DE RECONHECIMENTO DE RECEITA.

Na hipótese de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias pelo regime de caixa para o critério de reconhecimento das variações monetárias pelo regime de competência, deverão ser computadas na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em 31 de dezembro do período de encerramento do ano precedente ao da opção, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações incorridas até essa data, inclusive as de períodos anteriores ainda não tributadas (art. 6º da IN RFB 1.079/10).

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Após o advento da Lei nº 11.488, inexistente qualquer conflito legal para aplicação da multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo em conjunto com a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

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

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício por inferior ao limite de alçada e rejeitar a preliminar de nulidade. Negar

provimento ao recurso voluntário: i) por unanimidade de votos quanto ao mérito da exigência; e: ii) por voto de qualidade quanto à cobrança da multa isolada. Vencidos os Conselheiros Fellipe Honório Rodrigues da Costa, André Luis Ulrich Pinto e a Conselheira Liana Carine Fernandes de Queiróz que votaram por cancelar essa exigência.

Sala de Sessões, em 22 de outubro de 2025.

*Assinado Digitalmente*

**Maurício Novaes Ferreira** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Andre Luis Ulrich Pinto, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Mauricio Novaes Ferreira, Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por RHI REFRAATÓRIOS BRASIL LTDA visando reformar o acórdão nº 101-007.945, prolatado em 06/04/2021 pela 9ª turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) 01, que considerou parcialmente procedente a impugnação apresentada. O acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2016

VARIAÇÃO CAMBIAL. MUDANÇA DE REGIME DE RECONHECIMENTO DE RECEITA.

Na hipótese de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias pelo regime de caixa para o critério de reconhecimento das variações monetárias pelo regime de competência, deverão ser computadas na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em 31 de dezembro do período de encerramento do ano precedente ao da opção, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações incorridas até essa data, inclusive as de períodos anteriores ainda não tributadas (art. 6º da IN RFB 1.079/10).

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

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

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Na origem, trata-se de autuação fiscal relativa ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) do ano-calendário 2016, cumulada com exigência de multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas mensais.

A autoridade fiscal constatou que a empresa era, até 31/12/2016, optante do regime de caixa para reconhecimento dos efeitos das variações cambiais decorrentes de contratos celebrados com empresas sediadas no exterior.

A partir de ano-calendário 2017, modificou a forma de tributação dos efeitos das variações cambiais para o regime de competência, de modo que deveria ter adicionado, ao resultado apurado em 31/12/2016, os efeitos das variações cambiais ainda não oferecidos à tributação.

As principais passagens do Termo de Verificação Fiscal (fls. 26 a 36) sobre os procedimentos levados a efeito pelo fisco são os seguintes:

### 3.1- Manifestação de Opção

De acordo com as suas em anexo “DCTF”, em janeiro dos anos de 2014 e 2017, o contribuinte manifestou a opção pelo critério de reconhecimento das variações cambiais pelo regime de competência; e em janeiro de 2015 e de 2016 elegeu o regime de caixa.

A opção quanto ao critério de reconhecimento das variações cambiais manifestada nessas DCTF está coerente com as informações das ECF.

Isto, uma vez que nos anos-calendário 2015 e 2016 a pessoa jurídica informou, nos Blocos M300 (Demonstração do Lucro Real) e M350 (Demonstração da base de cálculo da CSLL), ajustes ao lucro líquido relacionados à opção pelo regime de caixa como critério de reconhecimento das variações cambiais, e nos anos-calendário de 2014 e 2017 não informou ajustes dessa ordem.

### 3.2- Variações Monetárias Contabilizadas

[...]

No balanço de tais contas, apuraram-se os seguintes saldos credores ou devedores em 2015 e 2016, bem como os seguintes valores liquidados:

Contas	2015	2016
Variações Cambiais Ativas	R\$78.317.419,83 (saldo credor)	R\$16.262.680,10(saldo devedor)
Variações Cambiais Ativas Liquidadas	R\$188.682,79	R\$5.799.733,32
Variações Cambiais Passivas	R\$136.230.740,57(saldo devedor)	R\$61.978.495,18 (saldo credor)
Variações Cambiais Passivas Liquidadas	R\$60.994.421,66	RS4.171.117,11

**Nota:** Além das movimentações nas contas contábeis, os valores do quadro acima, especialmente das variações liquidadas, se fixaram pelos dados informados nas declarações das escriturações contábeis fiscais do SPED – ECF, conforme se descreve a seguir.

[...]

3.3.3- Nos ajustes em pauta, nas referidas demonstrações dos Blocos M300 e M350 das ECF, têm-se que no ano de 2015 as exclusões superaram as adições, gerando um saldo de exclusões de R\$ 2.892.418,43; enquanto no ano de 2016, o saldo de exclusões foi de R\$ 44.087.198,93.

Isto, conforme indicado no Quadro I, a seguir.

Quadro I

Ano	Blocos M300 e M350 Demonstração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL				Blocos M305 e M355 Conta da Parte B do e-Lalur e do e-Lacs			
	Código	Descrição	Adições	Exclusões	Ajustes de Variação Cambial	Relacionamento com uma Conta da Parte B	Indicador do valor total dos lançamentos	Código da Conta no Lalur
2015	15	Variações Cambiais Passivas (MP nº 1.858-10/1999, art. 3º)	136.230.740,57					
	16	Variações Cambiais Ativas - Operações Liquidadas (MP nº 1.858-10/1999, art. 3º)	188.682,79			188.682,79	D	VC ATIVA CAIXA
	101	(-)Variações Cambiais Ativas (MP nº 1.858-10/1999, art. 3º)		-78.317.419,83				
	102	(-)Variações Cambiais Passivas - Operações Liquidadas (MP nº 1.858-10/1999, art. 3º)		-60.994.421,96		60.994.421,96	C	VC PASSIVA CAIXA
	Ajustes em 2015 ->					-2.892.418,43		
2016	15	Variações Cambiais Passivas (MP nº 1.858-10/1999, art. 3º)	16.262.680,10					
	16	Variações Cambiais Ativas - Operações Liquidadas (MP nº 1.858-10/1999, art. 3º)	5.799.733,32			5.799.733,32	D	VC ATIVA CAIXA
	101	(-)Variações Cambiais Ativas (MP nº 1.858-10/1999, art. 3º)		-81.978.495,18				
	102	(-)Variações Cambiais Passivas - Operações Liquidadas (MP nº 1.858-10/1999, art. 3º)		-4.171.117,17		4.171.117,17	C	VC PASSIVA CAIXA
	Ajustes em 2016 ->					-44.087.198,93		
Total de ajustes de Variação Cambial de 2015 a 2016 ->					-46.979.617,36			

Como dito, e como se vê, esses ajustes tornaram sem efeito, no levantamento do lucro real e da base de cálculo da CSLL, os saldos totais das variações cambiais ativas e passivas contabilizados e computados com base no regime de competência (receitas auferidas e despesas incorridas) na determinação do lucro líquido do exercício de 2015 e de 2016; considerando apenas as parcelas realizadas ou liquidadas pelo regime de caixa (receitas recebidas e despesas pagas).

#### 3.4- Variações Cambiais Diferidas a Tributar

Vê-se no quadro anterior que, no balanço das adições e exclusões de valores referentes às variações cambiais de 2015 e de 2016, ficaram parcelas de diferenças a maior de exclusões (receitas de varrições cambiais ativas excluídas a maior que despesas de variações cambiais passivas adicionadas); as quais ao final de 2016 somaram o montante de R\$46.979.617,36.

Tendo sido excluídas, tais parcelas tiveram sua tributação diferida para o ano de 2017 em diante; quando de suas eventuais realizações ou liquidações; no caso, recebimentos deste montante de ganho a maior.

Ocorre que, como visto no item 3.1, o contribuinte alterou o critério de reconhecimento das variações cambiais do regime de caixa de 2016 para o regime de competência em 2017.

Assim, e nos termos da legislação transcrita no item 2, era devido em 31/12/2016 as adições e exclusões complementares das variações cambiais ativas auferidas e passivas incorridas de 2015 e 2016 até então não realizadas.

Isto, resultaria numa adição a maior ao lucro real e à base de cálculo da contribuição social daquele referido montante; que se considera ou se constitui assim como receitas auferidas e não tributadas.

Contudo, o sujeito passivo não fez o que era devido.

. Não fez isso, nem nos demonstrativos anuais de 2016 anexos e já referidos no início do subitem 3.3.2, nem nos mensais relativos a dezembro de 2016, no caso, os em anexo “M300 – Demonstração do Lucro -Mensal-Dezembro 2016” e “M350 – Demonstração da Base de Cálculo da CSLL- Mensal- Dezembro 2016”.

[...]

### 3.6- Falta de Justificativas e de Comprovações do Contribuinte

De acordo com os termos anexos ou juntados neste processo e enumerados no subitem 1.2 do presente relato, têm-se que:

O sujeito passivo foi intimado e reintimado a apresentar justificativas e documentos comprobatórios que demonstrassem como foram tratados quanto à tributação os saldos de variações cambiais não liquidados de 2015 e 2016 acumulados no final deste último ano.

Para isto, foram concedidos e prorrogados várias vezes os prazos.

No conjunto de suas respostas, nada esclareceu, nada justificou; sendo que como documentos encaminhou apenas duas planilhas que nada demonstram ou comprovam quanto à questão para ele colocada.

a - Nas suas respostas, e compondo seus pedidos de novos prazos, inicialmente disse que estava fazendo levantamento de documentos e informações.

Depois, declarou que os arquivos e histórico de informação contábil e fiscal foram perdidos; mas que estava fazendo levantamento para atender à fiscalização.

Mais depois, afirmou que não conseguiu terminar o levantamento.

E assim, ficou só nisto; não se reportando em nenhum momento ao aspecto tributário a ele questionado.

b- Nos dois documentos entregues, verifica e constata-se que:

1º) Na em anexo “Planilha de Variações Cambiais”, o sujeito passivo apenas reproduziu os lançamentos das partes A e B do LALUR já descritos anteriormente; sendo que na mesma ele designou que estes lançamentos foram feitos sob o regime de caixa para propiciar a eliminação do efeito da competência e para reconhecimento de valores liquidados no período.

E assim, nesta planilha, também nada consta sobre as outras parcelas não realizadas pelo recebimento e ou pagamento, mas auferidas e ou incorridas; as

quais deveriam ter sido consideradas sob o aspecto tributário em questão ao final de 2016 pela alteração de regimes citados.

2º) Na em anexo “Planilha de Controle Variações Cambiais RHI – 2015 e 2016”, o sujeito passivo também apenas replica diferenças credoras ou devedoras mensais simples e acumuladas; as quais foram obtidas pelo confronto de ganhos ou receitas auferidas com perdas ou despesas incorridas; ambas relativas às variações cambiais levantadas pelo regime de competência.

Na quarta e quinta colunas faz o mesmo; mas relativo a valores liquidados, recebidos ou pagos pelo regime de caixa.

Tudo isto, como ele próprio declara em sua última resposta (onde, em seu corpo, ele se reporta e reproduz esta mesma planilha), são informações em linha com suas ECF.

E, desse modo, como são de lá extraídas, nada acrescentam.

Nada dizem sobre as parcelas de receitas e despesas de variações cambiais de 2015 e de 2016 não realizadas pelo regime de caixa e acumuladas ao final deste último ano.

E, desse modo ainda, nada comprovam sobre o devido efeito tributário dado às mesmas; tendo em vista a mudança para o regime de competência em 2017.

Cientificado do acórdão da DRJ em 13/04/2021 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem, fl. 347), a Recorrente apresentou em 12/05/2021 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada, fl. 350) o recurso voluntário de fls. 351 a 369.

Por meio do apelo, a Recorrente sustenta a nulidade da autuação fiscal, já que segundo seu entendimento para a determinação da base de cálculo tributável, a autoridade fiscal não levou em conta os efeitos das variações cambiais ocorridas entre 31/12/2016 e a lavratura dos autos de infração, bem como não teria considerado a postergação da tributação das receitas ainda não tributadas em 31/12/2016.

Contesta ainda a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais, posto que considera que não pode ser exigida cumulativamente com a multa de ofício e que sua exigência viola o princípio da proporcionalidade.

Finaliza sua peça de defesa aduzindo os seguintes pedidos:

#### 4. DO PEDIDO.

Do exposto, a Recorrente requer o integral provimento do presente Recurso Voluntário, para que se promova a reforma do acórdão recorrido, proferido pela 9ª Turma da DRJ/01, com o consequente cancelamento do crédito tributário nele veiculado, nos termos do art. 156, IX, do CTN, em razão do reconhecimento do vício material decorrente da adoção da base de cálculo incorreta no Auto de Infração.

Subsidiariamente, pede seja reformado o acórdão para que seja anulada a multa isolada decorrente do não recolhimento de estimativas em razão da sua indevida cumulação com a multa de ofício de 75%.

Ainda subsidiariamente, requer a redução da multa a patamares considerados adequados pela jurisprudência dos Tribunais Superiores, em atenção ao princípio da vedação ao confisco.

Em seguida, os autos foram submetidos a sorteio, cabendo-me sua relatoria.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Maurício Novaes Ferreira**, Relator

### 1 – ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razões pelas quais deve ser conhecido.

A DRJ recorreu de ofício ao CARF, nos termos do art. 34 do PAF, quanto ao crédito tributário por ela exonerado.

O valor de alçada atualmente vigente para o recurso de ofício foi estabelecido pela Portaria MF nº 02/2023:

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).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Este Conselho, por meio da Súmula nº 103, consolidou o entendimento que o limite de alçada deve ser examinado na data da sessão de julgamento em segunda instância.

No caso dos autos, o valor exonerado é inferior ao limite de alçada:

Multa isolada por falta de	Lançada (R\$)	Exonerada (R\$)	Mantida (R\$)
pagto IRPJ/estimativa (dez/16)	6.412.236,03	2.137.412,01	4.274.824,02
pagto CSLL/estimativa (dez/16)	2.314.901,58	771.634,20	1.543.267,38

Por estas razões, o recurso de ofício não deve ser conhecido.

## 2 – NULIDADE DA AUTUAÇÃO FISCAL

Na origem, trata-se de autuação fiscal relativa ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) do ano-calendário 2016, cumulada com exigência de multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas mensais.

A autoridade fiscal constatou que a empresa era, até 31/12/2016, optante do regime de caixa para reconhecimento dos efeitos das variações cambiais decorrentes de contratos celebrados com empresas sediadas no exterior.

A partir de ano-calendário 2017, modificou a forma de tributação dos efeitos das variações cambiais para o regime de competência, de modo que deveria ter adicionado, ao resultado apurado em 31/12/2016, os efeitos das variações cambiais ainda não oferecidos à tributação.

A Recorrente não contesta o mérito da autuação fiscal e reputa incontroversos os fatos apurados pelo fisco:

### 3. DAS RAZÕES PARA A REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO.

Inicialmente, e como apontado na impugnação ao Auto de Infração, ressalta-se que a controvérsia tratada nos presentes autos não diz respeito aos fatos ou aos valores apurados pela fiscalização no Auto de Infração. Os fatos apurados pela fiscalização, relativos à mudança do critério de apuração da variação monetária pela Recorrente e à ausência de cumprimento da regra do art. 6º da IN RFB nº 1079/2010, bem como os valores apurados pela fiscalização e constantes do auto, são constatações incontroversos.

Contudo, entende que o acórdão recorrido deve ser reformado e deve ser reconhecida a nulidade da autuação fiscal.

Para tanto, a Recorrente sustenta, em brevíssima síntese, que para a determinação da base de cálculo tributável, a autoridade fiscal não levou em conta os efeitos das variações cambiais ocorridas entre 31/12/2016 e a data da lavratura dos autos de infração, bem como não teria considerado a postergação da tributação das receitas ainda não tributadas em 31/12/2016.

A decisão recorrida abordou com correção os argumentos apresentados pela defesa:

A impugnante alega que a Fiscalização, ao realizar a apuração em dezembro de 2020 daquela mesma receita identificada em dezembro de 2016 para fins de composição da base de cálculo dos tributos em questão, a fiscalização deveria ter, obrigatoriamente, considerado a variação cambial sobre tais valores, uma vez que até então os contratos correspondentes não haviam sido liquidados, motivo pelo qual as receitas/despesas de variação cambial deles decorrentes não cessaram em 2016, mas continuaram se modificando até a sua liquidação, ou até dezembro de 2020, data da autuação.

Trata-se de um equívoco primário do impugnante, pois o período de apuração que estava sob fiscalização era o ano de 2016, razão pela qual a Fiscalização deveria se ater apenas as receitas e despesas da competência deste ano. Ademais, no caso em tela aplicou-se o disposto no art. 6º da IN RFB nº 1.079/10, o qual assim versa:

Art. 6º Na hipótese de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias pelo regime de caixa para o critério de reconhecimento das variações monetárias pelo regime de competência, deverão ser computadas na base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins, em 31 de dezembro do período de encerramento do ano precedente ao da opção, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações incorridas até essa data, inclusive as de períodos anteriores ainda não tributadas.

Ou seja, tendo optado em 2016 pelo reconhecimento das variações cambiais pelo regime de caixa, ao mudar para o regime de competência no de 2017, a impugnante, por força do dispositivo acima, estava obrigada a reconhecer em 31 de dezembro de 2016 todo o saldo ainda não tributado da variação cambial.

RESSALTO que o art. 30 da MPV 2.158-35, de 2001, tornou regra o reconhecimento das variações cambiais pelo regime de caixa, sendo que o § 3º deste mesmo artigo dispõe que, no caso de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias, em anos-calendário subseqüentes, para efeito de determinação da base de cálculo dos tributos e das contribuições, serão observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal. A regra portanto do art. 6º acima transcrito encontra amparo neste § 3º do art. 30 da MPV 2.158-35, de 2001, que trata, conforme já dito, de um regime opcional de reconhecimento das variações cambiais pelo regime de competência.

Sem adentrar na discussão se no caso em tela aplicar-se-ia ou não a regra da postergação de receita prevista no DL 1.598/77, o argumento de defesa (que sustenta ter havido apenas uma postergação no reconhecimento da receita) não há de prosperar, pois a impugnante não demonstra que o IRPJ e a CSLL que deixaram de ser pagos em 2016 tenham sido pagos nos anos posteriores. Como a base tributável decorrente da variação cambial dos haveres/obrigações em moeda estrangeira se altera todo ano, caberia a impugnante demonstrar que foi aquele saldo existente em 2016 que gerou um determinado valor de IRPJ e CSLL nos anos posteriores, algo possível de ser feito, mas cujo ônus de provar cabe a quem alega a ocorrência da postergação da receita.

Por essas razões, voto por negar provimento à impugnação neste ponto, para manter os lançamentos do IRPJ e da CSLL.

Ratifica-se aqui as razões de decidir do acórdão recorrido, ou seja, para apuração do fato gerador ocorrido em 31/12/2016 a autoridade fiscal não estava obrigada a apurar as variações cambiais ocorridas após essa data e que a alegada postergação da tributação não foi

comprovada pela Contribuinte, a quem caberia demonstrar que os valores não tributados em 31/12/2016 foram posteriormente tributados.

A Contribuinte, intimada e reintimada durante o procedimento fiscal, nada apresentou para justificar seu procedimento ou a eventual tributação a *posteriori* das receitas que deveriam ser tributadas em 2016. Veja-se a conclusão da autoridade fiscal a esse respeito:

### 3.6- Falta de Justificativas e de Comprovações do Contribuinte

De acordo com os termos anexos ou juntados neste processo e enumerados no subitem 1.2 do presente relato, têm-se que:

O sujeito passivo foi intimado e reintimado a apresentar justificativas e documentos comprobatórios que demonstrassem como foram tratados quanto à tributação os saldos de variações cambiais não liquidados de 2015 e 2016 acumulados no final deste último ano.

Para isto, foram concedidos e prorrogados várias vezes os prazos.

No conjunto de suas respostas, nada esclareceu, nada justificou; sendo que como documentos encaminhou apenas duas planilhas que nada demonstram ou comprovam quanto à questão para ele colocada.

a - Nas suas respostas, e compondo seus pedidos de novos prazos, inicialmente disse que estava fazendo levantamento de documentos e informações.

Depois, declarou que os arquivos e histórico de informação contábil e fiscal foram perdidos; mas que estava fazendo levantamento para atender à fiscalização.

Mais depois, afirmou que não conseguiu terminar o levantamento.

E assim, ficou só nisto; não se reportando em nenhum momento ao aspecto tributário a ele questionado.

b- Nos dois documentos entregues, verifica e constata-se que:

1º) Na em anexo “Planilha de Variações Cambiais”, o sujeito passivo apenas reproduziu os lançamentos das partes A e B do LALUR já descritos anteriormente; sendo que na mesma ele designou que estes lançamentos foram feitos sob o regime de caixa para propiciar a eliminação do efeito da competência e para reconhecimento de valores liquidados no período.

E assim, nesta planilha, também nada consta sobre as outras parcelas não realizadas pelo recebimento e ou pagamento, mas auferidas e ou incorridas; as quais deveriam ter sido consideradas sob o aspecto tributário em questão ao final de 2016 pela alteração de regimes citados.

2º) Na em anexo “Planilha de Controle Variações Cambiais RHI – 2015 e 2016”, o sujeito passivo também apenas replica diferenças credoras ou devedoras mensais simples e acumuladas; as quais foram obtidas pelo confronto de ganhos ou receitas auferidas com perdas ou despesas incorridas; ambas relativas às variações cambiais levantadas pelo regime de competência.

Na quarta e quinta colunas faz o mesmo; mas relativo a valores liquidados, recebidos ou pagos pelo regime de caixa.

Tudo isto, como ele próprio declara em sua última resposta (onde, em seu corpo, ele se reporta e reproduz esta mesma planilha), são informações em linha com suas ECF.

E, desse modo, como são de lá extraídas, nada acrescentam.

Além de não ter apresentado qualquer comprovação durante o procedimento fiscal, nada apresentou com a impugnação e, ainda que alertada pelo acórdão recorrido, também não trouxe aos autos documentos que comprovassem eventual postergação da tributação das receitas que deveriam ser tributadas em 2016.

Em sua defesa, a Recorrente invoca o precedente do acórdão nº 1201-002.120, de 11/04/2018, que anulou o lançamento por falta de reconhecimento da postergação. O acórdão restou assim ementado, no que respeita ao tema em debate:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010

POSTERGAÇÃO DE RECEITA. AUTUAÇÃO POR OMISSÃO DE RECEITA. IMPOSSIBILIDADE. APURAÇÃO INCORRETA DA BASE DE CÁLCULO. INOBSERVÂNCIA DO ART. 142 DO CTN E DO PARECER COSIT 02/96.

Na hipótese de identificação de postergação do reconhecimento de receita tributável, deve a autoridade fiscal considerar as receitas oferecidas à tributação em períodos posteriores e os valores dos tributos pagos antes da lavratura do auto de infração, hipótese na qual os montantes principais deverão ser excluídos apenas podendo ser cobrado multa e juros.

Quando o TVF demonstra que a autoridade fiscal limitou sua análise apenas ao ano-calendário em que identificouse a postergação da receita, verificase inobservância dos comandos trazidos pelo art. 142 do CTN e Parecer COSIT 02/96.

[...]

Ainda que este relator entenda, com a devida vênia, que a inconsistência da base de cálculo apurada naqueles autos implicasse em nulidade da autuação fiscal, há de se destacar que a situação concreta lá analisada não guarda similitude com os fatos apurados nos presentes autos.

Lá, como resta evidenciado no voto condutor do julgado, restou devidamente comprovada a postergação tributária, que foi inclusive reconhecida pela DRJ. Veja-se a seguinte passagem do acórdão:

Da leitura do acórdão de 1ª instância administrativa, conclui que também os julgadores da DRJ/CTA entenderam que o Sr. Fiscal se equivocou na forma como procedeu à autuação. Em razão disso, fora determinada pela turma da DRJ diligência para que autoridade fiscal informasse a existência de recolhimentos postergados.

A resposta à diligência confirmou que, de fato, a ora Recorrente ofereceu as receitas à tributação nos anos posteriores, em especial nos anos de 2011 e 2012. Tal confirmação corrobora, a meu ver, as alegações da Recorrente acerca do tratamento fiscal que dispensa às suas operações.

Em razão do resultado da diligência, os julgadores de primeira instância cancelaram parte substancial do débito fiscal, pois, consideraram os efeitos do reconhecimento postergado da receita ora em análise.

Lá, portanto, a Contribuinte logrou êxito em comprovar que houve recolhimentos tributários postergados. Tal fato foi convalidado por diligência solicitada pela DRJ, que cancelou parte do lançamento fiscal.

No caso destes autos, a Contribuinte, seja durante o procedimento fiscal, seja depois de instaurada a fase litigiosa, nada apresentou que pudesse emprestar validade à sua alegação de postergação no recolhimento dos tributos que deveriam ter sido apurados e recolhidos em 31/12/2016.

Por estes fundamentos, impõe-se a rejeição da preliminar suscitada.

### **3 – MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSASIS**

A Recorrente contesta ainda a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais, posto que considera que não pode ser exigida cumulativamente com a multa de ofício e que sua exigência viola o princípio da proporcionalidade.

Sobre a possibilidade de concomitância da multa isolada com a multa de ofício, adoto, como razão de decidir, o voto proferido pelo ilustre Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado no acórdão nº 9101-005.695, de 13/08/2021:

Inexiste qualquer conflito legal para aplicação da multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo em conjunto com a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas.

Desde logo afasto a aplicação da súmula CARF nº 105, porquanto o lançamento da multa isolada, sobre os períodos abrangidos no recurso especial, foi fundamentado no Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Com efeito, o alcance da referida súmula é limitado às exigências formalizadas anteriormente às alterações legislativas introduzidas pela Lei nº 11/488/2007. O enquadramento legal citado expressamente no texto da súmula (*art.44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996*) deixou de existir a partir de 22/01/2007.

Na mesma data, foi publicada no DOU (edição extra) e entrou em vigor a Medida Provisória nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007. Foram alterados o percentual aplicável (de 75% para 50%) e também a base de incidência da multa (*antes, a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, após, o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado*).

Assim, se, além das estimativas mensais que deixaram de ser recolhidas, a fiscalização constata que também o saldo de imposto anual devido em face da apuração do resultado do exercício não foi declarado/recolhido, ou o foi à menor, impõe-se a cobrança das diferenças de tributos devidas acrescidas da respectiva multa de ofício (75%), aplicada sobre o saldo de tributo devido.

Ora, é princípio basilar de hermenêutica que "a lei não contém palavras inúteis".

Ao estabelecer que é devida a multa isolada ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da contribuição social, o legislador deixou muito claro que a penalidade isolada não se confunde e não pode se fundir com a multa de ofício eventualmente devida pelo saldo de tributo devido no ano. Interpretação nesse sentido implica em negar validade ao citado dispositivo.

A imposição da multa isolada visa prestigiar o contribuinte que cumpre com suas obrigações e observa um dos princípios essenciais da atividade econômica, previsto na Constituição Federal de 1988: o princípio da livre concorrência (vide Art. 170, inc IV, Art. 146-A e Art. 173, § 4º).

Ao impor ao infrator a penalidade isolada a lei visa desestimular comportamentos que levem a condições desiguais, pois enquanto os contribuintes que honram com suas obrigações sacrificam parte de seus fluxos de caixa para contribuir com a coisa pública, muitas vezes tendo que recorrer ao pagamento de juros a terceiros, o infrator (que deixa de recolher o tributo estimado) preserva o seu "Caixa" e se coloca em situação vantajosa economicamente perante os seus concorrentes.

É cediço os efeitos que a sonegação tem sobre o equilíbrio concorrencial. Portanto, ao se desonerar da multa isolada o contribuinte que deixa de efetuar o recolhimento por estimativa ferir-se-ia, além da legalidade, o princípio da isonomia.

Rejeito, também, o argumento, que tem sido reiteradamente utilizado pelos que defendem a impossibilidade de coexistência das duas penalidades, quanto a possibilidade de estarmos diante da ocorrência de um "*bis in idem*": aplicação da multa isolada e da multa de ofício sobre um mesmo fato.

Não vejo como se possa defender a existência de um mesmo fato a ensejar a aplicação das penalidades.

A lei é cristalina ao estabelecer cada uma das hipóteses em que as penalidades são aplicáveis, sendo certo que as infrações ocorrem em momentos absolutamente distintos, embora possam ser detectadas num mesmo momento pela fiscalização.

Enquanto a infração pelo não recolhimento dos tributos devidos com base na estimativa mensal ocorre durante o ano-calendário de sua apuração, a infração pelo não recolhimento do tributo anual devido só pode ocorrer depois de

encerrado o período de apuração respectivo. São fatos diversos que ocorrem em momentos distintos e a existência de um deles não pressupõe necessariamente a existência do outro.

O percentual da multa isolada que antes coincidia com o mesmo percentual da multa de ofício também era comumente utilizado para justificar o alegado "*bis in idem!*". Porém, também não existe mais essa coincidência, em face de sua redução para 50% pela Lei nº 11.488/2007, e que passou a ser aplicada aos casos pretéritos (inclusive neste) em face da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, alínea "c" do CTN.

Os prazos para cumprimento das obrigações em questão também são distintos em cada caso.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, inc.V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a penalidade aplicada em tal e qual caso é adequada ou se é excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que é vedado no âmbito deste colegiado.

Por fim quanto à alegação da recorrida sobre a aplicação do princípio penal da consunção, valho-me da precisa fundamentação trazida pelo d. conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no acórdão nº 1302-001.080, apontado como um dos paradigmas pela recorrente, para afastá-la, *verbis*:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

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

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal *stricto sensu*. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, *idem*). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente

previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.

Em conclusão, se a lei não prevê a possibilidade de aplicação de uma penalidade em detrimento da outra não cabe ao intérprete afastá-la ou modular sua aplicação.

Por estes fundamentos, não há como acolher a pretensão da Recorrente, impondo-se a manutenção da multa isolada aplicada pela autoridade fiscal.

#### **4 – CONCLUSÕES**

Por todo o exposto e pelo mais que dos autos consta, voto por não conhecer do recurso de ofício por ser inferior ao limite de alçada, por conhecer do recurso voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade da autuação fiscal e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

*Assinado Digitalmente*

**Maurício Novaes Ferreira**