



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



<b>PROCESSO</b>	<b>15504.725899/2012-15</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1402-007.534 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	10 de novembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	INSTITUTO HERMES PARDINI S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007

MULTA DE NATUREZA SANCIONATÓRIA. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO.

O contribuinte deduziu de modo indevido valores de multas de natureza sancionatória aplicadas por outro ente federativo. Impossibilidade por não preencher as condições legais para tal dedutibilidade.

**Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**

Ano-calendário: 2007

MULTA POR INFRAÇÃO FISCAL. CONDIÇÃO PARA DEDUTIBILIDADE.

As multas por infração fiscal somente são dedutíveis quando tiverem natureza compensatória e tiverem sido impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso voluntário na parte em que alega matérias de cunho constitucional, conforme previsão da Súmula CARF nº 2, e, na parte conhecida, a ele negar provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em desfavor do Acórdão nº 11-59.713, pela 7ª Turma da DRJ/BHE que julgou improcedente a impugnação, mantendo a determinação de ajuste nas bases de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão de piso:

“Contra a pessoa jurídica acima identificada, foram emitidos os Autos de Infração de fls. 02 a 09, relativos ao ano-calendário 2007, determinando o ajuste nas bases de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), em conformidade com o demonstrativo de fl. 17, transcrito na Tabela 1.

**TABELA 1: AJUSTES NO RESULTADO DO EXERCÍCIO - ANO-CALENDÁRIO 2007**

<b>IRPJ</b>	<b>(em R\$ )</b>
Resultado do Exercício	-46.352.214,81
Adição não computada	302.116,74
Exclusão indevida 1	309.269,04
Exclusão indevida 2	3.157.697,10
<b>Resultado do Exercício após a fiscalização</b>	<b>-42.583.131,93</b>
<b>CSLL</b>	<b>(em R\$ )</b>
Resultado do Exercício	-46.050.098,07
Adição não computada	0,00
Exclusão indevida 1	309.269,04
Exclusão indevida 2	3.157.697,10
<b>Resultado do Exercício após a fiscalização</b>	<b>-42.583.131,93</b>

### RELATÓRIO FISCAL

Relatório Fiscal de fls. 10 a 16, acompanhado do demonstrativo de fl. 17, permite extrair as seguintes informações:

- **A interessada tem como objeto social a prestação de serviços médicos, laboratoriais de pesquisas, análises clínicas e auxiliares de complementação diagnóstica e terapêutica, em todas as modalidades, tais como: Citologia, Anatomia Patológica, Patologia Clínica, Radiologia, Mamografia, ressonância Magnética, Ultrassonografia, Tomografia Computadorizada e demais estudos de imagens, Medicina Veterinária, Genética Humana, Banco de Sangue, Criopreservação de sangue, tecidos, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie, terapia celular, vacinação, bem como assessoria, consultoria e treinamento na área de saúde.**

- Confrontando-se as informações registradas no livro LALUR e na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) ano-calendário 2007, verificou-se divergências no totais relativos a adições e prejuízo fiscal do período.
- Intimada a prestar esclarecimentos (fls. 74 e 75), a interessada, entre outras exposições, respondeu (fls. 533 a 536) que, ao elaborar a DIPJ, olvidou o cômputo de despesas operacionais não dedutíveis, relativas a **“perdas em fundos de investimentos incentivados”**, nº valor de R\$ 302.116,74, mas considerada no LALUR (vide item III, fls. 534 e 535). **Esse valor foi objeto do lançamento relativo ao IRPJ, como adição não computada (vide Tabela 1).**
- A exclusão indevida no valor de R\$ 3.157.697,10 refere-se ao valor da multa decorrente de auto de infração lavrado pela Prefeitura Municipal de Belo Horizonte relativamente ao ISSQN (cópia do auto de infração às fls. 265 a 270), pois, em conformidade com a legislação de regência (RIR/1999, art. 344, §5º), as multas dedutíveis são unicamente aquelas de natureza compensatória e as impostas por infrações que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo. Ademais, trata-se de despesa que não atende os requisitos estabelecidos no RIR/1999, art. 299 (que trata das despesas necessárias).
- O valor de R\$ 309.269,04, consta do item 11 (fl. 15):

[...]

Conforme informação prestada pela empresa, o valor de R\$ 5.101.427,08 informado como exclusão refere-se a encargo sobre débitos de COFINS inscritos na dívida ativa. No entanto, o valor correto seria R\$ 5.274.117,00 e não R\$ 5.101.427,08. Ocorre que na elaboração dos cálculos do montante a ser provisionado, a empresa tomou o valor de R\$ 5.583.386,04 em vez de pegar o valor correto de 5.274.117,00. Assim, a parcela excedente de exclusão(5.583.386,04 (-) 5.274.117,00) deve ser ajustada de forma a eliminar os seus efeitos sobre o resultado do período.

- Destacou-se que o contribuinte fica intimado a retificar o LALUR de forma a retratar o resultado apurado após os ajustes ora efetuados.

#### **CIÊNCIA DOS LANÇAMENTOS**

Ciência da interessada, conforme documentos de fls. 02, 06 e 16, se deu em 22/06/2012, sexta-feira.

#### **IMPUGNAÇÃO**

A interessada apresentou impugnação de fls. 2.237 a 2.257, instruída com os documentos de fls. 2.258 a 2.341, em 23/07/2012. Após destacar a tempestividade e recapitular os fatos, alega:

- Em extenso arrazoado discorre sobre multas dedutíveis, traça distinções entre as multas de natureza compensatória e punitiva, transcrevendo §4º do art.16 do Decreto 1598/1977; §5º do art. 344 do RIR/1999, trechos do PN CST 61/1979 e do livro de Hiromi Higuchi (Imposto de Renda das Empresas - Interpretação e Prática,

35ª Edição), para defender que a multa mencionada no auto de infração relativo ao ISSQN (prevista na Lei Municipal 7.378/97, art. 8º, §2º), fixada em 70% do valor atualizado do imposto que deixou de ser recolhido, trata-se de multa moratória (como expresso no art. 8º, caput), de inequívoco caráter compensatório.

- Entende que o agravamento da penalidade estipulada no caput do referido artigo tem por objetivo meramente compensar o Município de Belo Horizonte/MG pelo prejuízo suportado em decorrência do atraso no pagamento do tributo devido, sem qualquer intenção punitiva, devendo ser graduada de acordo com o aspecto temporal da cobrança e à modalidade de extinção do crédito tributário (pagamento ou parcelamento). Argumenta que a multa aqui tratada guarda similitude com a multa de mora concebida durante longo período para as contribuições previdenciárias (Lei 8.212/1991, art. 35) e que seu caráter moratório/compensatório nunca foi objeto de questionamento pelo Fisco Federal, que expressamente assumia a sua convivência com auto de infração. Invoca jurisprudência administrativa que entende corroborar sua tese.

- Ainda que não se considere regular a dedução da multa acima para fins de cálculo do IRPJ, no tocante à CSLL, não há amparo legal para o lançamento, pois não há previsão, na legislação que regula a CSLL, de adição das despesas não dedutíveis na determinação do lucro tributável para os efeitos de IRPJ (Lei 7.689/1988, art. 2º e Lei 8.981/1995, art. 57) e tampouco as multas fiscais pagas ou incorridas foram relacionadas como despesa não dedutível (Lei 9.249/1995).

- Invoca os princípios da reserva legal e in dubio pro contribuinte (CTN, art. 112) para pedir o cancelamento dos autos de infração.

Solicita, ao final, que todas as intimações sejam feitas exclusivamente em nome do procurador que nomeia à fl. 2.257.

Por sua vez, a 7ª Turma da DRJ/BHE julgou improcedente a impugnação, mantendo a determinação de ajuste nas bases de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), cuja decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

MULTA POR INFRAÇÃO FISCAL. CONDIÇÃO PARA DEDUTIBILIDADE.

As multas por infração fiscal somente são dedutíveis quando tiverem natureza compensatória e tiverem sido impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007 CSLL.

MULTA POR INFRAÇÃO FISCAL.

Não são dedutíveis, na apuração da base de cálculo da CSLL, as multas por infrações fiscais, impostas por descumprimento de obrigações tributárias que resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

Impugnação Improcedente

Outros Valores Controlados

Discordando da decisão, a Recorrente apresentou recurso voluntário reproduzindo os argumentos veiculados em sede de impugnação, alegando que:

“II. DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL Nº 0610100.2011.01753 AO ACÓRD DELEGACIA DE JULGAMENTO

O Recorrente é pessoa jurídica de direito privado constituída nos idos de 1969 e, à luz do art. 3º de seu Estatuto Social (vigente à época dos fatos), tem por objeto a “prestação de serviços médicos, odontológicos e congêneres, laboratoriais de pesquisas, análises clínicas e auxiliares de complementação diagnóstica e terapêutica, em todas as suas modalidades, bem como assessoria, consultoria e treinamento na área da saúde.”.

Nos termos do relatório fiscal, em setembro/2011 o contribuinte foi cientificado da lavratura do “Termo de Início da Ação Fiscal” referente ao Mandado de Procedimento Fiscal nº 06.1.01.00-2011-01753, que teve por escopo apurar sua regularidade fiscal no período compreendido entre janeiro e dezembro de 2007. Na oportunidade, foi requerida a apresentação dos livros fiscais, atos constitutivos, informações sobre ajuizamento de ações questionando tributos federais, cópias e informações sobre pedidos de parcelamento, compensações e consultas, memória de cálculo da apuração mensal cumulativa e não cumulativa do PIS/COFINS apurado naquele lapso e os arquivos digitais consistentes nos “Lançamentos Contábeis e de Saldos Mensais”, acompanhados da Tabela de Plano de Contas e da Tabela de Centro de Custo/Despesa.

Uma vez disponibilizados os documentos inicialmente requeridos, em janeiro/2012 o recorrente recebeu o Termo de Intimação Fiscal nº 01, que além da apresentação da cópia do Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR – relativo ao anocalendário 2007, exigiu detalhes e esclarecimentos acerca das informações prestadas na DIPJ do exercício 2008, relativamente às rubricas “47. Outras Despesas Operacionais” e “49. Outras Exclusões”, nos seguintes totais:

FICHA	LINHA	VALOR (EM R\$)
06A	47. Outras despesas não-operacionais	10.653.149,63
09 A	49. Outras Exclusões	58.380.258,96

Concedido prazo adicional para levantamento das informações, em 09/03/2012 o recorrente disponibilizou parcialmente os documentos pertinentes, esclarecendo que do total de “despesas não operacionais” (Ficha 06A, Linha 47 – Outras Despesas Não-Operacionais), no valor de R\$10.653.149,63, cerca de R\$686.649,63 corresponde ao valor líquido relativo a ganho e perda na alienação/baixa de bens do ativo permanente, e R\$9.966.500,00 refere-se a perdas em investimentos, total este adicionado nº LALUR para fins de apuração do lucro líquido do exercício.

Já em 26/03/2012 foi completamente discriminada a composição das exclusões realizadas, tidas como despesas dedutíveis, no montante de R\$58.380.258,96, segundo a “Ficha 09A, Linha 49 - “Outras Exclusões”. Trata-se de “ajustes de exercícios anteriores”, pertinentes a passivos tributários não reconhecidos nos exercícios, devidamente elucidados em 11 (onze) notas explicativas, que destacaram a origem e os motivos determinantes de cada exclusão, acompanhadas dos respectivos documentos comprobatórios, ex vi da planilha abaixo:

Valores (R\$)	Explicativa	Justificativa
<u>3.375.655,75</u>	<u>1</u>	<u>Auto Infração 030562-S - ISSQN (principal)</u>
<u>8.857.590,73</u>	<u>2</u>	<u>Auto Infração 030562-S - correção monetária (R\$1.135.340,10), multa (R\$3.157.697,10) e juros (1.863.123,30) sobre ISS</u>
15.768.556,13	3	ISSQN competência janeiro/2003 a dezembro/2006 - Ajuste exercícios anteriores
9.115.708,21	4	Juros (R\$5.567.692,49) + Multa moratória (R\$3.548.015,72) sobre o ISSQN competência jan./2003 a dez./2006
1.928.264,90	5	Correção monetária do ISSQN comp. jan./2003 a dez./2006
3.873.000,00	6	COFINS, inscrições ativas 60607011275-18 e 60607011275-18 - encargo de 20% (decreto-lei 1025/69)
6.632.338,07	7	COFINS - depósitos judiciais realizados nos MS 19993800035340-6 e 19993800013922-9 que foram convertidos em renda da União
5.101.427,08	8	COFINS, inscrições ativas 60607011275-18 e 60607011275-18 - complemento dos juros e multa de mora
780.543,18	9	Atualização (juros) da CSLL, inscrições ativas 60607011274-37 e 60606042435-80 e PAs 10680.004816/2005-77 e 10680020227/2007-06
781.174,93	10	Atualização dos débitos da CSLL, relativo a ano-calendário 2003, PA 10680.020227/2007-76
2.166.000,00	11	CSLL, inscrições ativas nºs 60.6.07.011.274-37 e 60.6.06.04.2535-80 - encargo de 20% (decreto-lei 1025/69)
<b>58.380.258,98</b>		

II.1. Após cotejo entre os registros no LALUR do ano-calendário 2007 e as informações lançadas na DIPJ 2008, a n. autoridade autuante constatou divergência de dados, que foram objeto de questionamento por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 03, na linha reproduzida a seguir:

<u>2007</u>	<u>DIPJ (R\$)</u>	<u>LALUR (em R\$)</u>
<i>Adições</i>	<i>22.731.841,93</i>	<i>23.033.958,07</i>
<i>Prejuízo Fiscal do Período</i>	<i>-46.352.214,81</i>	<i>-46.050.098,07</i>

Em resposta datada de 03/04/2012 foi esclarecido que as informações corretas são aquelas lançadas no LALUR (que indica o total de Adições na ordem de “R\$23.033.958,07” e o Prejuízo Fiscal do período de “R\$46.050.098,07”). A dissonância constante da DIPJ 2008 decorreu de um equívoco no preenchimento da “Ficha 09 -Demonstração do Lucro Real – PJ em Geral (LR)”, ao olvidar-se o contribuinte de lançar as “Perdas em Fundos de Investimentos Incentivados”, no valor de R\$302.116,74, na rubrica “Despesas Operacionais - Soma das Parcelas Não Dedutíveis”.<sup>1</sup> É importante salientar que o equívoco em comento restringiu-se ao IRPJ, permanecendo corretas as informações atinentes à CSLL. Esse é o motivo pelo qual a adição não informada na DIPJ ser objeto de lançamento no Auto de Infração somente em relação à primeira exação.

II.2. Paralelamente, ao debruçar-se sobre as despesas ajustadas informadas na “Ficha 09A, Linha 49 - Outras Exclusões”, num primeiro momento a d. Fiscalização ateve-se às notas explicativas nºs 01 e 02, nos totais de R\$3.375.655,75 e R\$8.857.590,73, referentes ao Auto de Infração nº 030562-S, lavrado pelo Serviço de Fiscalização Tributária do município de Belo Horizonte/MG para cobrança de ISSQN não recolhido no período entre novembro/1998 e dezembro/2002, acrescido de correção monetária, juros e multa de mora.

Conforme se verá na seção seguinte, diante dos dados disponibilizados pelo contribuinte, a n. auditora fiscal interpretou que a penalidade no quantum de R\$ 3.157.697,10, que compõe a nota explicativa nº 02 (cujo total é de R\$8.857.590,73, pois consubstanciada também em correção monetária e juros moratórios), apresenta a natureza de “multa de ofício”, e, como tal, é indedutível na determinação do lucro real, à luz dos arts. 299 e 344 do RIR/99. Nessa perspectiva, o recorrente incorreu em infração à legislação tributária ao tratá-la como despesa dedutível na apuração do resultado, produzindo prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL indevidamente majorados.

II.3. Finalmente, prosseguindo na apreciação das demais notas explicativas, alguns esclarecimentos adicionais fizeram-se necessários, o que motivou a lavratura pela Fiscalização do “Termo de Intimação Fiscal nº 04”. Atendidas as requisições em duas respostas sucessivas, datadas de 07/05/2012 e 28/05/2012, foi constatado pela n. auditora fiscal “uma incorreção no valor informado a título de exclusão. Conforme informação prestada pela empresa, o valor de R\$5.101.427,08 informado como exclusão refere-se a encargo sobre débitos de COFINS inscritos em dívida ativa. No entanto, o valor correto seria de R\$5.274.117,00 e não R\$5.101.427,08. Ocorre que na elaboração dos cálculos do montante a ser provisionado, a empresa tomou o valor de R\$5.583.386,04, em vez de pegar o valor correto de R\$5.274.117,00. Assim, a parcela excedente de exclusão (5.583.386,04 – 5.274.117,00) deve ser ajustada de forma a eliminar os seus efeitos sobre o resultado do período”, no total de R\$309.269,04, que influenciou tanto o prejuízo fiscal quanto a base de cálculo negativa da CSLL.

II.4. Em virtude dos apontamentos supra, foi lavrado o Auto de Infração determinando a correção das informações e redução do prejuízo fiscal e da base de cálculo de CSLL, in verbis:

*“12. Em virtude dos fatos acima apontados, lavramos o presente Auto de Infração para redução do prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL – apuração reflexa apurados no ano-calendário de 2007, conforme transcrito a seguir:*

**IRPJ**

<i>Adição não computada</i>	<i>R\$ 302.116,74</i>
<i>Exclusão Indevida 1</i>	<i>R\$ 309.269,04</i>
<i>Exclusão Indevida 2</i>	<i>R\$ 3.157.697,10</i>

**CSLL**

<i>Exclusão Indevida 1</i>	<i>R\$ 309.269,04</i>
<i>Exclusão Indevida 2</i>	<i>R\$ 3.157.697,10</i>

*Para melhor visualização dos valores lançados no presente Auto de Infração, elaboramos o demonstrativo anexo intitulado “AJUSTES NO RESULTADO DO EXERCÍCIO”.*

*13. Fica o contribuinte intimado a retificar o Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR de forma a retratar o resultado apurado após os ajustes ora efetuados.*

*E, para constar e surtir os efeitos legais, lavramos o presente termo, em 02 (duas) vias de igual forma e teor, assinado pelo(s) Auditor(es) Fiscal(is) da Receita Federal do Brasil e pelo contribuinte ou seu representante legal, que neste ato recebe uma das vias.”*

Entretanto, inconformada com a lavratura do Auto de Infração, uma vez que entende ser indevida a exigência de retificação do Livro de Apuração do Lucro Real do ano-Calendário 2007, a Recorrente apresentou a impugnação de fls. 2237/2341.

Após saneamento, o e-processo foi encaminhado para apreciação da 12ª Turma d. Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte/MG, que, na Sessão de Julgamento de 19/03/2019, por unanimidade de votos, conheceu da impugnação apresentada e, ao mesmo tempo, partindo de presunção equivocada sobre a natureza da multa prevista no §2º do art. 8º da Lei Municipal 7378/97, a julgou improcedente. Entretanto, conforme restará demonstrado, deve ser totalmente reformado o acórdão de fls. 2345/2351.

III. RAZÕES DE REFORMA DO ACÓRDÃO 02-91.488: DA IMPROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO – A NATUREZA DA PENALIDADE APLICADA NO AUTO DE INFRAÇÃO MUNICIPAL Nº 030562-S E SUA DEDUTIBILIDADE DO RESULTADO DO EXERCÍCIO III.1.

Em agosto/2004 o contribuinte foi autuado pelo Departamento de Rendas Mobiliárias da Secretaria Municipal da Fazenda de Belo Horizonte/MG pelo não recolhimento, no período compreendido entre novembro/1998 e dezembro/2002, do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), no montante histórico de R\$9.531.816,25 (nove milhões, quinhentos e trinta e um mil, oitocentos e dezesseis reais e vinte e cinco centavos).

O débito em questão consubstanciou o Auto de Infração nº 030562-S (anexo à impugnação), através do qual se exigiu, mais precisamente, R\$3.375.655,75 (três milhões, trezentos e setenta e cinco mil, seiscentos e cinquenta e cinco reais e setenta e cinco centavos) a título de principal (Imposto – Nota Explicativa nº 01), R\$1.135.340,10 (um milhão, cento e trinta e cinco mil, trezentos e quarenta reais e dez centavos) como correção monetária, R\$3.157.697,10 (três milhões, cento e cinquenta e sete mil, seiscentos e noventa e sete reais e dez centavos) de multa e R\$1.863.123,30 (um milhão, oitocentos e sessenta e três mil, cento e vinte e três reais e trinta centavos) de juros moratórios.

Quando da lavratura do referido Auto de Infração (agosto/2004), os valores devidos a título de correção monetária, multa e juros de mora pelo ISSQN não recolhido alcançavam o total de R\$6.156.160,50. Enquanto despesas dedutíveis (arts. 344, §5º, e 374 do Decreto 3.000/99) anteriormente desconsideradas, ao se ajustar os exercícios pretéritos nº ano-calendário-2007 para efeitos de exclusão, houve a atualização desse quantum já defasado, que atingiu R\$8.857.590,73 (oito milhões, oitocentos e cinquenta e sete mil, quinhentos e noventa reais e setenta e três centavos - Nota Explicativa nº 02).

Ciente dessas nuances, destacadas na resposta datada de 23/03/2012, a n. autoridade fiscal convalidou as exclusões realizadas a título de Principal (“Imposto”), Correção Monetária e Juros Moratórios, mas vetou o ajuste promovido com base na rubrica “Multa”, nº valor de R\$3.157.697,10, a ensejar a redução do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL do período, sob os seguintes fundamentos:

“Em anexo à referida resposta, a empresa apresentou cópia do Auto de Infração em questão. Nele destacamos que o valor da multa de ofício lançada foi de R\$3.157.697,10, conforme já relatado pela empresa.

Cumpramos ressaltar que a empresa incorreu em infração à legislação tributária ao tratar como despesa dedutível a totalidade do crédito tributário constituído pelo Auto de Infração supracitado. As multas passíveis de dedução do resultado são unicamente aquelas de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo, conforme prescrito pelo §5º do art. 344 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, abaixo transcrito:

(...)

Além da vedação traduzida pelo dispositivo legal acima transcrito em relação à dedutibilidade de despesas dessa natureza, há que se lembrar que as multas lavradas em procedimento fiscal, como a multa que ora tratamos, que foi constituída pela Prefeitura Municipal de Belo Horizonte por meio do Auto de Infração nº 030562-S, não atendem aos requisitos de

dedutibilidade previstos no art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, abaixo transcrito:

(...)

Como visto, a multa de ofício, como a multa constituída no Auto de Infração nº 030562-S da Prefeitura Municipal de Belo Horizonte no montante de R\$3.157.697,10, não preenche as condições de dedutibilidade e, por essa razão, não poderia ter sido excluída na apuração do resultado do exercício.”

Na controversa perspectiva do n. Serviço de Fiscalização desse e. órgão, a penalidade aplicada pela e. Secretaria Municipal de Fazenda de Belo Horizonte/MG tem a natureza de “multa de ofício”, cuja dedutibilidade é vedada pela legislação tributária, à luz do art. 344, §5º do RIR/99. Aderindo à assertiva fiscal, o voto condutor do acórdão recorrido diz que (...), as multas punitivas, decorrente de lançamentos de ofício, não preenchem as condições cumulativas acima mencionadas, (...)”, referindo-se ao item 4.5 do PN CST 61/1979. Tais conclusões, porém, não vingam diante da correta análise dos normativos subsumíveis à espécie, a caracterizar verdadeira multa compensatória e autorizar o ajuste de exercícios anteriores.

III.2. A priori, como hipótese excepcional, a autorização para dedução das multas tributárias do resultado do exercício está delineada no art. 16 e parágrafos do Decreto 1598/77, que predica:

“Tributos

Art 16 - Os tributos são dedutíveis como custo ou despesa operacional no período-base de incidência:

I - em que ocorrer a fato gerador da obrigação tributária, se o contribuinte apurar os resultados segundo o regime de competência; ou II - em que forem pagos, se o contribuinte apurar os resultados segundo o regime de caixa.

(...)

§ 4º - Não são dedutíveis como custos ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.”

A despeito da regência legal, o art. 344, caput e parágrafos, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3000/99) reproduz a regra acima, afirmando:

“Subseção IX Tributos e Multas por Infrações Fiscais

Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41).

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 1966, haja ou não depósito judicial (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 1º).

(...)

§ 5º Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 5º)."

Como se vê, são duas as espécies de penalidades por infrações fiscais passíveis de dedução na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, quais sejam: i) a multa por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo; ii) as sanções de natureza compensatória.

Ainda nos idos 1979, com o fito de uniformizar a interpretação do preceito contido no art. 16, §4º, do Decreto 1598/77 e orientar as diligências da Fiscalização, o Conselho Superior de Tributação desse e. Órgão emitiu o Parecer Normativo nº 61, desenvolvendo-se linearmente os conceitos de "multas compensatórias" e "multas por infrações de que não resulte falta ou insuficiência de pagamento de tributos".

A rigor, AS DUAS EXCEÇÕES LEGAIS À REGRA DE INDEDUTIBILIDADE SÃO INDEPENDENTES.

Logo, evidenciado o caráter compensatório da penalidade, a constatação de recolhimento a menor da exação não impede a sua dedução do resultado do exercício, como se depreende do item 3.7 do Parecer Normativo CST nº 61/1979, ex vi:

"3.7. Ante o exposto, pode-se concluir que as infrações de que não resulta falta ou insuficiência de pagamento de tributo são aquelas relativas às obrigações acessórias que não se constituam em condição do lançamento normal. As multas a elas correspondentes são, pois, dedutíveis, (Como exemplos de multas por essa razão dedutíveis, sejam citadas as previstas nos artigos 533, II, "c", "d", "e" e "f"; 534, "a"; 539 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR - e 405, 408 e 396 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - RIPI -).

Já as multas relativas a infrações de que resulte falta ou insuficiência de pagamento de tributos serão dedutíveis quando de natureza compensatória. É o que passamos a ver." Quanto à dedutibilidade das multas por infração à legislação tributária, ensina o i. Prof. Hiromi Higuch in "Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática", 35ª Edição, 2010, Ed. IR Publicações Ltda, igualmente com fundamento no Parecer Normativo CST nº 61/1979:

*“Não são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo (art. 344, §5º, do RIR/99).*

*A multa fiscal de natureza compensatória é dedutível na apuração do lucro real porque o §5º, quando trata da indedutibilidade, exclui as de natureza compensatória. O item 4 do PN nº 61/79 esclarece a diferença entre a multa punitiva e a compensatória, declarando que é multa compensatória quando, cumulativamente, preencher as seguintes condições: a) não ser excluída pela denúncia espontânea; e b) guardar equivalência com a lesão provocada.*

A título de exemplo, o Parecer cita os juros de mora de 1% ao mês e a multa moratória de 10% ou 20% aplicável aos recolhimentos espontâneos de tributo fora de prazo e conforme o tempo de atraso. Os juros e a multa de mora não são excludíveis pela denúncia espontânea e guardam equivalência com a lesão provocada.” No tocante especificamente às sanções qualificadas como “compensatórias” e sua vinculação às denominadas “multas moratórias”, prescreve o Parecer Normativo CST nº 61/1979:

#### *4. MULTAS FISCAIS DEDUTÍVEIS, PORQUE COMPENSATÓRIAS*

*4.1. As multas fiscais ou são punitivas ou são compensatórias.*

*4.2. Punitiva é aquela que se funda no interesse público de punir o inadimplente. É a multa proposta por ocasião do lançamento. É aquela mesma cuja aplicação é excluída pela denúncia espontânea a que se refere o artigo 138 do Código Tributário Nacional, onde o arrependimento, oportuno e formal, da infração faz cessar o motivo de punir.*

*4.3. A multa de natureza compensatória destina-se, diversamente, não a afligir o infrator, mas a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento do que lhe era devido. É penalidade de caráter civil, posto que comparável à indenização prevista no direito civil. Em decorrência disso, nem a própria denuncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esses acréscimos, via de regra chamados moratórios.*

*4.4. O direito civil distingue o inadimplemento absoluto - onde há impossibilidade de cumprimento da obrigação - e a simples mora, em que o cumprimento - embora possível - não se dá no tempo, lugar e modo convencionados. Um e outra, porém, geram danos passíveis de ressarcimento. O inadimplemento absoluto se resolve em "perdas e danos", possíveis de antecipada liquidação mediante estipulação da chamada "multa compensatória". Esta compensa todo o dano decorrente do inadimplemento. Por isso, afirma-se correntemente que juntamente com ela é impossível a exigência de "multa moratória". Concluir, porém, daí que as*

*multas moratórias não tenham natureza compensatória é falsear os fatos. Exigidas juntamente com o cumprimento da obrigação, elas não estarão, é obvio, indenizando a própria inexecução, mas restarão como compensadoras do dano sofrido em consequência do cumprimento tardio da obrigação. Saliente-se, além disso, que não há como falar nas dívidas de tributo em "multa compensatória", naquele sentido específico, posto que as dívidas de dinheiro - como soem ser as que tem tributo por objeto - são insusceptíveis de inadimplemento absoluto.*

*4.5. Há uma pletora de acréscimos moratórios na legislação tributária. Nem todos, porém, compensatórios. É que o não cumprimento oportuno da obrigação motiva o legislador ora a afligir o infrator (punição), ora a compensar o sujeito ativo pelo dano sofrido em decorrência da mora(compensação). A multa moratória somente terá natureza compensatória quando, cumulativamente, preencher as seguintes condições:*

*a) não ser excluída pela denúncia espontânea; e b) guardar equivalência com a lesão provocada - o que é revelado pela própria lei ao fixar a taxa de cálculo em função do tempo de atraso(exemplos: 1% ao mês; 10% ao semestre; 5% em atrasos de 30 dias, 10% em atrasos de 60 etc.).*

*4.6. Impõe-se concluir que, para fins de compreensão do § 4º do artigo 16 do Decreto-lei nº 1598/77, compensatórias serão somente as moratórias que preencham as condições descritas no subitem 4.5.*

*4.7. A título de exemplo, sejam citados:*

*a) acréscimos moratórios compensatórios;*

*- juros de mora: 1% ao mês (Lei nº 5421/68, art. 2º);*

*- multas por reconhecimento fora do prazo; RIR, art. 531, RIPI, art. 392;*

*- multa por apresentação espontânea, fora do prazo, de declaração: RIR, art. 533, I, "a";*

*- multa por indicação espontânea de rendimentos omitido: RIR, art. 533, I, "b";"*

Destarte, independentemente do não recolhimento no ISSQN no lapso compreendido entre novembro/1998 e dezembro/2002, a multa delineada no Auto de Infração nº 030562-S, como concebida pela legislação municipal, tem a natureza moratória e compensatória, o que determina sua dedutibilidade na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

III.3. Ao identificar a motivação da lavratura do Auto de Infração nº 030562-S, a n. agente fiscal municipal "Lúcia de Oliveira" limitou-se a afirmar que "através dos dados e informações constantes do Termo de Verificação Fiscal acima, constatou-se que o contribuinte acima identificado deixou de recolher o ISSQN devido, no prazo estabelecido."

A multa estipulada no mencionado Auto de Infração, fixada em 70% do valor atualizado do imposto que deixou de ser recolhido, tem espeque no art. 8º, §2º, da Lei Municipal nº 7.378/97 (ver campo “Legislação Infringida – Cominação de Penalidades”), que predicava à época dos fatos geradores:

“Art. 8º - Pelo descumprimento dos prazos para recolhimento de tributos previstos na legislação municipal, será aplicada a multa moratória de 15% (quinze por cento) sobre o valor atualizado do tributo, reduzida para os seguintes percentuais:

I - 1% (um por cento), se quitado em até dez dias contado da data de seu vencimento;

II - 3% (três por cento), se quitado no prazo de onze até trinta dias contado da data do seu vencimento;

III - 5% (cinco por cento), se quitado após trinta dias contado da data do seu vencimento;

IV - 10% (dez por cento), em se tratando de recolhimento espontâneo por meio de parcelamento, com opção de pagamento das parcelas mediante débito automático em conta corrente.

§ 1º - O atraso na quitação de qualquer parcela por um período superior a sessenta dias, bem como a desistência do recolhimento do parcelamento formalizado em conformidade com o disposto no inciso IV deste artigo, implicará o seu cancelamento e a restauração dos percentuais de multa fixados neste artigo relativamente às parcelas não pagas (Nova redação dada pelo art. 14 da lei nº 8.405, de 05/07/02 - "DOM" de 06/07/02) Art. 8º - Pelo descumprimento dos prazos para recolhimento de tributos previstos na legislação municipal, serão aplicadas as seguintes multas moratórias, com base no inciso III do art. 5º desta Lei:

I - 2% (dois por cento), se quitado em até 10 (dez) dias contados da data do seu vencimento;

II - 5% (cinco por cento), se quitado no prazo de 11 (onze) até 30 (trinta) dias contados da data do seu vencimento;

III - 10% (dez por cento), se quitado no prazo de 31 (trinta e um) dias até 60 (sessenta) dias contados da data do seu vencimento;

IV - 20% (vinte por cento), se quitado após 60 (sessenta) dias contados da data do seu vencimento;

§ 1º - Em se tratando de recolhimento espontâneo através de parcelamento a multa será de 20% (vinte por cento) do valor atualizado do tributo denunciado. (Efeitos de 08/11/97 a 05/07/02) § 2º - Havendo ação fiscal homologatória, a multa será de 70% (setenta por cento) do valor atualizado do tributo devido, reduzida para os seguintes percentuais, observando-se a ressalva do § 4º.

I - no caso do pagamento à vista:

a) 30% (trinta por cento), se quitado em até 15 (quinze) dias contados da data da notificação do lançamento do crédito tributário;

b) 35% (trinta e cinco por cento), se quitado entre 16 (dezesesseis) e 30 (trinta) dias contados da data da notificação do lançamento do crédito tributário;

c) 50% (cinquenta por cento), se quitado após 30 (trinta) dias e antes do ajuizamento da execução fiscal respectiva;

d) 10% (dez por cento), se quitado após o início do procedimento de lançamento ou medida de fiscalização relacionada à apuração do tributo devido, desde que a quitação ocorra dentro do prazo previsto para a ação fiscal, consignado no termo de início da ação fiscal ou de intimação, e antes da notificação formal dos créditos apurados pelo fisco. (NR) (Nova redação desta alínea "d" dada pelo art. 3º da Lei nº 9.799, de 30/12/2009 - "DOM" de 31/12/2009)II - no caso de parcelamento:

a) 40% (quarenta por cento), se recolhido o depósito inicial a que alude a legislação municipal específica, em até 30 (trinta) dias contados da data da notificação do lançamento do crédito tributário;

b) 50% (cinquenta por cento), se recolhido o depósito inicial a que alude a legislação municipal específica após trinta dias e antes do ajuizamento da execução respectiva. (Nova redação dada pelo art. 15 da Lei nº 8.405, de 05/07/02 - "DOM" de 06/07/02)

c) 20% (vinte por cento), se parcelado após o início do procedimento de lançamento ou medida de fiscalização relacionada à apuração do tributo devido, desde que o parcelamento, deferido nos termos da legislação específica, ocorra dentro do prazo previsto para a ação fiscal, consignado no termo de início da ação fiscal ou de intimação, e antes da notificação formal dos créditos apurados pelo fisco. (NR)-(Nova redação desta alínea "c" dada pelo art. 4º da Lei nº 9.799, de 30/12/2009 - "DOM" de 31/12/2009)"

A leitura atenta do normativo em comento indica que a multa estipulada no art. 8º, §2º, da Lei Municipal nº 7.378/97 guarda (e segue) a mesma lógica e natureza da penalidade estampada no "caput" do artigo, ou seja: trata-se de multa moratória, de inequívoco caráter compensatório, consoante denominado pela própria redação legal. Antevê-se, na espécie, a existência de uma ÚNICA PENALIDADE, moratória e compensatória, fixada em 15% do valor do ISSQN não recolhido, que pode ser sucessivamente agravada até o patamar de 70% pela superveniência da ação fiscal para verificação da regularidade do recolhimento – que, por sinal, constatou pagamento parcial (e, por consequência, inadimplemento parcial) do tributo.

*In casu*, o caput do art. 8º da Lei Municipal nº 7.378/97 expressamente confere caráter moratório à sanção aplicada (ver destaque no texto); logo, ao assentar que “Havendo ação fiscal homologatória, a multa será de 70% (setenta por cento) do valor atualizado do tributo devido”, o §2º da norma legal somente pode estar se referindo à mesma “multa moratória” carreada no dispositivo principal, conservando, portanto, a natureza jurídica inicialmente consignada e o cunho moratório-compensatório.

Ademais, à época de ocorrência dos fatos geradores que motivaram a autuação fiscal, o §1º da Lei Municipal nº 7.378/97 previa, a bem da verdade (e diversamente do informado na decisão recorrida) o restabelecimento dos percentuais originais da multa na hipótese de atraso de desistência do parcelamento ou de atraso, por prazo superior a sessenta dias, na quitação de qualquer parcela.

Nesse passo, conquanto mera agravante da penalidade estipulada no caput, o objetivo da sanção prevista no art. 8º, §2º da Lei Municipal nº 7.378/97 não pode ser outro senão meramente compensar o Município de Belo Horizonte/MG pelo prejuízo suportado por suas arcas, decorrente do atraso do pagamento do ISSQN devido. Não há qualquer intuito punitivo, tratando-se, antes, de imposição civilista, comparável às indenizações do “direito comum”, cujo escopo é reparar a própria inexecução da obrigação.

Desse modo, forçoso concluir que a multa delineada no art. 8º, §2º, da Lei Municipal nº 7378/97 está motivada apenas pelo “não recolhimento do tributo”, ou seu atraso, e não à eventual superveniência do lançamento fiscal. Sua causa ou pressuposto restringe-se ao descumprimento (ou cumprimento extemporâneo) do dever de pagamento, desvinculando-se da constituição do crédito tributário e, portanto, do “lançamento de ofício”.

Em suma, está-se diante de uma única sanção, denominada no caput do art. 8º como “multa moratória”, que mantém em todas as suas variantes a mesma natureza jurídica e é graduada em acordo ao aspecto temporal da cobrança e à modalidade de extinção do crédito tributário (pagamento ou parcelamento), estabilizando-se.

Quando menos, o caráter moratório (e compensatório) da penalidade em comento também pode ser evidenciado pela mais simplória regra exegética: o sentido de um parágrafo de determinada norma jurídica sempre está adstrito ao conteúdo do respectivo caput.

III.4. Mais! Não obstante confeccionado de forma unilateral pela d. Administração Tributária Federal (e, hoje, superado em alguns aspectos pela jurisprudência pacífica do e. STJ2 e do e. CARF, no sentido de que, à luz do art. 138 do CTN, qualquer modalidade de multa é excluída pela denúncia espontânea), é imperioso salientar que TODOS os requisitos erigidos pelo Parecer Normativo CST nº 61/1979 para a qualificação “compensatória” são observados pela penalidade cobrada no respectivo Auto de Infração nº 030562-S.

Na esteira do raciocínio dispensado na seção anterior, a “multa moratória” sob exame tem o único fito de ressarcir o Município de Belo Horizonte/MG pelos danos advindos da mora na quitação do ISSQN, afastando-se qualquer intuito punitivo.

Nessa linha, os itens 4.5 e 4.6 do referenciado “Parecer” “estabelecem” dois pressupostos para a configuração “compensatória” da penalidade (o primeiro, já superado pela exegese do STJ), litteris: “A multa moratória somente terá natureza compensatória quando, cumulativamente, preencher as seguintes condições: a) não ser excluída pela denúncia espontânea; e b) guardar equivalência com a lesão provocada - o que é revelado pela própria lei ao fixar a taxa de cálculo em função do tempo de atraso (exemplos: 1% ao mês; 10% ao semestre; 5% em atrasos de 30 dias, 10% em atrasos de 60 etc.). 4.6. Impõe-se concluir que, para fins de compreensão do § 4º do artigo 16 do Decreto-lei nº 1598/77, compensatórias serão somente as moratórias que preencham as condições descritas no subitem 4.5.” Inicialmente, insta esclarecer que, sob a perspectiva do fisco municipal, a multa estampada no art. 8º da Lei Municipal nº 7.378/97 NÃO É EXCLUÍDA PELA DENÚNCIA ESPONTÂNEA. Isso porque, como se depreende dos incisos I a IV do caput e do §2º do referido diploma, tanto na redação original quanto na atual (eis que ambas abarcam os fatos geradores do período em estudo), ainda que pago ou parcelado espontaneamente o ISSQN não quitado, a multa moratória permanecerá devida, à razão de 1%, 3%, 5%, 10%, 15% ou 20% do imposto não recolhido devidamente atualizado, a depender do transcurso temporal (desde que antes da ação fiscal homologatória).

Assentadas tais considerações, por outro lado, é flagrante que a multa moratória em estudo “guarda equivalência com a lesão perpetrada.”. Na esteira da redação legal, a Lei Municipal nº 7.378/97 gradua as penalidades em função do tempo de atraso, proporcionalmente maiores à medida que transcorridos os respectivos prazos. É assim, por exemplo, que se o recolhimento do tributo se der: i) num prazo inferior a 10 (dez) dias do vencimento, a multa de mora é de 1% ou 2%; ii) entre 11 (onze) e 30 (trinta) dias, a multa moratória é de 3% ou 5%; iii) num prazo superior a 30 (trinta) dias, é de 5% ou 10%; iv) pela via do parcelamento em período superior a 60 (sessenta dias), é de 15% ou 20%; v) após o início da ação fiscal, é de 70%, podendo ser reduzida de acordo com a postura do contribuinte perante a intimação fiscal (pagamento ou parcelamento).

Destarte, também sob a perspectiva do Parecer Normativo CST nº 61/1979, salta aos olhos a natureza “compensatória” da multa de mora delineada pela Lei Municipal nº 7378/1997, o que convalida a dedução empreendida pelo recorrente na apuração do lucro tributável e da base de cálculo da CSLL durante o Ano-Calendário de 2007, sob a alcunha de “Ajuste de Exercícios Anteriores”.

III.5. Finalmente, com o fito de afastar qualquer dubiedade quanto ao caráter “moratório” e “compensatório” das sanções estabelecidas no art. 8º da Lei Municipal nº 7378/97, é importante salientar a notória similitude existente entre

essa penalidade e a “multa de mora” concebida durante longo período para as contribuições previdenciárias recolhidas com atraso, previstas no art. 35 da Lei 8212/91.

Após um exercício comparativo entre os dois normativos, denota-se que ambos: i) preveem multas crescentes, através da estipulação de alíquotas diferenciadas e majoradas, proporcionais ao decurso de prazo entre o vencimento da obrigação e o recolhimento do tributo e ao posicionamento adotado pelo contribuinte diante da notificação fiscal; ii) abarcam a possibilidade de incidência mesmo com a ação fiscal homologatória (no caso federal, a previsão linguística é de “notificação fiscal de lançamento”), conservando a “natureza moratória”; iii) foram instituídos em período similar, servindo a legislação federal como inspiração aos preceitos municipais.

Desse modo, não procede a afirmação fiscal de que “as multas lavradas em procedimento fiscal, como a multa que ora tratamos, que foi constituída pela Prefeitura Municipal de Belo Horizonte por meio do Auto de Infração nº 030562-S (...), não poderia ter sido excluída na apuração do resultado do exercício”.

Consoante se antevê da própria legislação federal, cujas multas pertinentes às contribuições previdenciárias seguem a mesma sistemática (até a edição da Lei Federal nº 11.941/2009), a circunstância da penalidade estar prevista em um Auto de Infração não a atrela a um lançamento de ofício e tampouco descaracteriza seu conteúdo moratório e compensatório. Tanto que a própria Lei 8.212/91, desde a sua redação original, já previa a possibilidade de aplicação dessa multa sobre créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento (independentemente da exigência da “contribuição”).

Aliás, não obstante a progressividade das alíquotas em função do lapso temporal e a possibilidade de incidência em créditos incluídos em notificação fiscal (Auto de Infração), o caráter moratório/compensatório da multa prevista no art. 35 da Lei 8212/91 NUNCA foi objeto de questionamento pelo Fisco Federal, que assumia expressamente a sua convivência com “Autos de Infração”.

Dada as peculiaridades e similaridades entre os dispositivos federais e municipais de regência, é forçosa a aplicação de raciocínio semelhante, destinando-lhes tratamento similar, com a convalidação do conteúdo moratório/compensatório da multa delineada na Lei 7.378/97, independentemente da lavratura do Auto de Infração nº 030562-S, que não possui força suficiente para converter a penalidade em multa por lançamento de ofício!!! É pacífica a convivência entre a “multa moratória” e a cobrança através de Autos de Infração!

III.6. Por todo o exposto, enquanto multa de natureza meramente moratória, com notório conteúdo “compensatório” (conforme apregoa o próprio caput do art. 8º da Lei Municipal nº 7378/97), autorizada está sua dedução do lucro líquido, na esteira do já citado §5º do art. 344 do RIR/99, a determinar a improcedência do Auto de Infração, conforme ilustram as ementas a seguir, representativas,

respectivamente, da jurisprudência do e. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e das Delegacias de Julgamento desse e. Órgão:

PIS/COFINS. Decadência - Cabe a Lei Complementar, estabelecer normas gerais de direito tributário, não podendo assim aplicar o disposto no artigo 45 da lei 8.212/91 que prevê prazo decadencial de 10 anos, por ser mera lei ordinária. IRPJ/CSLL — Omissão de Receita — Não havendo dedução como despesas das receitas oriundas de terceiros não há alteração da base de cálculo. Procedente. IRPJ/CSLL - Despesas não comprovadas — Apresentado documento hábil, cabe ao fisco fazer a prova da sua inexistência. IRPJ/CSLL - Multa de natureza compensatória destina-se a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento que lhe era devido e, não a afligir o infrator. Possibilidade de dedução nos termos do artigo 283, § 5º do RIR/199. IRPJ/CSLL - Inobservância dos limites legais de dedução, relativos às perdas no recebimento do crédito e a não apresentação de documentos que possibilitassem a verificação dos valores lançados na contabilidade. Glosa mantida. IRPJ/CSLL - Despesas não comprovadas — Apresentado documento hábil, cabe ao fisco fazer a prova da sua indedutibilidade. (Processo Nº: 10730.005774/2002-14; Relator: João Carlos de Lima Júnior; Recurso Nº: 150071; Data da Sessão: 30/09/2009; Acórdão Nº: 1102-00072)

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ EMENTA: DESPESA OPERACIONAL. COMPROVAÇÃO. A escrituração somente faz prova a favor do contribuinte quando estiver apoiada em documentação hábil e idônea. As despesas operacionais junto às empresas comerciais, ou prestadoras serviços, comprovam-se mediante apresentação de documento fiscal (cupom fiscal ou nota fiscal) que identifique o destinatário/adquirente e a operação. DESPESA OPERACIONAL. NOTA FISCAL SIMPLIFICADA. CUPOM FISCAL. GLOSA. A nota fiscal de venda ao consumidor, ou cupom fiscal, que não contenha o nome do destinatário ou adquirente e a correta descrição do bem ou serviço correspondente não se presta à comprovação da despesa da pessoa jurídica. DESPESA OPERACIONAL. OBJETO SOCIAL. COMPATIBILIDADE. As despesas operacionais compatíveis com o objeto social da pessoa jurídica são dedutíveis para efeito de apuração do lucro real, salvo se restar comprovado o desvio de finalidade desses gastos. DESPESA OPERACIONAL. MULTA FISCAL. As despesas operacionais de multas por infrações fiscais, de natureza compensatória ou que não resultem da falta ou insuficiência de pagamento de tributo, são dedutíveis para efeito de apuração do lucro real. (...)-(Acórdão Nº: 01-19633, de 21/10/2010; Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém; 1ª Turma).

#### IV. DOS PRINCÍPIOS DA RESERVA LEGAL E IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE

Não obstante o costumeiro zelo da n. autoridade lançadora no exercício de seu mister, restou evidente a não caracterização das infrações apontadas no Auto de Infração, violando frontalmente o Princípio da Reserva de Lei Formal, que institui que toda conduta da Administração Fiscal terá fundamento positivo na Lei, ex vi do inciso II, do art. 5º, da Constituição Federal, verbis: "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei."

*In casu*, é assente a dedutibilidade, para efeitos de apuração do lucro tributável e da base de cálculo da CSLL, da "multa de mora" imputada ao recorrente com fundamento no art. 8º da Lei Municipal 7378/1997, quando da lavratura do Auto de Infração nº 030562-S, posto que inequívoco o caráter "compensatório". Assim, é completamente descabida a pretensão fiscal de retificação do Livro de Apuração do Lucro Real no Ano-Calendário 2007.

Todavia, o Princípio da Legalidade traz, no direito tributário, uma tipificação rigorosa e, portanto, havendo qualquer dúvida sobre o perfeito enquadramento do fato à norma regente é forçosa a aplicação do art. 112 do CTN, consagrador do Princípio in dubio pro contribuinte, impondo o cancelamento do Auto de Infração.

#### V. PEDIDOS

Ex positis, o Recorrente requer aos n. Julgadores julguem totalmente PROCEDENTE o presente Recurso Voluntário para reformar o acórdão 02-91.488 e, assim, cancelar o respectivo Auto de Infração, para dispensá-lo da retificação do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) do Ano-Calendário 2007, bem como convalidar a dedução, na apuração do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL do período, da penalidade aplicada pelo Município de Belo Horizonte/MG no Auto de Infração nº 030562-S, diante de seu caráter eminentemente moratório".

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**, Relatora

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional, exceto no tocante às alegações de inconstitucionalidades. Portanto, conheço, parcialmente, do recurso voluntário.

Conforme já relatado, os autos versam acerca de Autos de Infração de e-fls. 02 a 09, relativos ao ano-calendário 2007, determinando o ajuste nas bases de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Nos termos do TVF, a fiscalização teve início em setembro de 2011, com o objetivo de verificar a regularidade fiscal da empresa. Foram solicitados livros contábeis, fiscais e documentos diversos, tendo o contribuinte apresentado parte da documentação e solicitado sucessivas prorrogações de prazo, todas concedidas pela autoridade fiscal.

No decorrer da ação fiscal, foram identificadas **divergências entre os valores informados na DIPJ e os registrados no LALUR**, especialmente, nas rubricas de adições e exclusões do lucro real.

Os principais ajustes realizados pela fiscalização foram:

**Adição não computada – IRPJ**

Valor de R\$ 302.116,74 referente a perdas em fundos de investimentos incentivados, não incluído na DIPJ, mas registrado no LALUR.

A empresa reconheceu o erro e justificou que a omissão ocorreu apenas na apuração do IRPJ.

**Exclusão indevida 1 – IRPJ e CSLL**

Valor de R\$ 309.269,04 referente à diferença entre o valor correto de encargos legais (R\$ 5.274.117,00) e o valor indevidamente excluído (R\$ 5.583.386,04).

A empresa reconheceu o equívoco nos cálculos e apresentou documentação comprobatória.

**Exclusão indevida 2 – IRPJ e CSLL**

Valor de R\$ 3.157.697,10 referente à multa de ofício aplicada pela Prefeitura de Belo Horizonte por infração fiscal (ISSQN não recolhido).

A fiscalização fundamentou que tal multa não é dedutível, conforme o §5º do art. 344 do RIR/99, por não se tratar de multa compensatória ou decorrente de infração sem insuficiência de pagamento de tributo

Portanto, houve reconhecimento de erros materiais por parte da Recorrente, com correções parciais.

Em suma, de acordo com a Recorrente, ao elaborar a DIPJ, olvidou o cômputo de despesas operacionais não dedutíveis, relativas a *“perdas em fundos de investimentos incentivados”*, no valor de R\$ 302.116,74, mas considerada no LALUR (vide item III, fls. 534 e 535). Esse valor foi objeto do lançamento relativo ao IRPJ, como adição não computada (vide Tabela 1).

**A exclusão indevida no valor de R\$ 3.157.697,10 refere-se ao valor da multa decorrente de auto de infração lavrado pela Prefeitura Municipal de Belo Horizonte relativamente ao ISSQN (cópia do auto de infração às fls. 265 a 270)**, pois, em conformidade com a legislação de regência (RIR/1999, art. 344, §5º), as multas dedutíveis são unicamente aquelas de natureza compensatória e as impostas por infrações que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo. Ademais, trata-se de despesa que não atende os requisitos estabelecidos no RIR/1999, art. 299 (que trata das despesas necessárias).

A impugnação foi julgada improcedente. A DRJ manteve os ajustes nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme apurado pela fiscalização. A multa de R\$ 3.157.697,10, aplicada pela Prefeitura de Belo Horizonte por infração relativa ao ISSQN, foi considerada não dedutível.

Assim, de acordo com a decisão de piso, somente são dedutíveis as multas de natureza compensatória ou aquelas decorrentes de infrações que não resultem em falta ou insuficiência de pagamento de tributo (Base legal: Art. 41, §5º da Lei 8.981/1995 e Art. 344, §5º do RIR/1999).

A multa aplicada, *in casu*, foi considerada punitiva, decorrente de ação fiscal, e não se enquadra como compensatória. A Recorrente alegou que a multa teria caráter moratório, mas a DRJ entendeu que ela não preenchia os requisitos legais para ser considerada compensatória.

No tocante à CSLL, seguiu-se as mesmas normas de apuração do IRPJ, incluindo as regras sobre dedutibilidade de multas. A Instrução Normativa SRF nº 390/2004 e a IN RFB nº 1.700/2017 reforçaram essa interpretação.

Ocorre que a Recorrente apresentou recurso voluntário ratificando os argumentos delineados em sua impugnação.

Nesse contexto, nos termos do art. 114, § 12º, I do Regimento Interno do CARF (RICARF/2023), se não houver inovação nas razões recursais, nem no quadro fático-jurídico, o relator pode aderir à fundamentação coligida no acórdão-recorrido.

Assim, por entender que a decisão recorrida examinou pormenorizadamente todas as questões pontuadas pela Recorrente e, por concordar com seu conteúdo, registro o seguinte trecho do acórdão-recorrido adotando suas razões de decidir como fundamento da presente decisão:

“Inicialmente, no tocante a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais invocados, destaque-se que não foram trazidas à colação posições que vinculariam as decisões prolatadas por este Colegiado.

Relativamente à dedutibilidade das multas por infrações fiscais, cabe transcrever o disposto na Lei 8.981/1995, art. 41, §5º:

Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

(...)

§ 5º Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.(grifos acrescidos)

As disposições acima estão reproduzidas no então vigente RIR/1999, art. 344, § 5º, transcrito no Termo de Verificação Fiscal, à fl. 13.

Quer dizer, a legislação de regência estabeleceu, regra geral, que as multas por infrações fiscais não são dedutíveis. Excepcionou as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

O PN CST 61/1979 (cópia juntada pelo contribuinte às fl. 2.339 a 2.341), cuidou de elucidar a compreensão do §4º do art. 16 do Decreto-lei 1.598/1977. As multas decorrentes de infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo (ensejadas por descumprimento de obrigações acessórias), dedutíveis, foram tratadas no item 3 e não representam o objeto da discussão nestes autos, motivo pelo qual desnecessária a transcrição das correspondentes conclusões.

Quanto às multas fiscais dedutíveis, por força do disposto na lei, são apenas as compensatórias.

Como bem exposto no PN CST 61/1979:

4.5. Há uma pletora de acréscimos moratórios na legislação tributária. Nem todos, porém, compensatórios. É que o não cumprimento oportuno da obrigação motiva o legislador ora a afligir o infrator (punição), ora a compensar o sujeito ativo pelo dano sofrido em decorrência da mora (compensação). A multa moratória somente terá natureza compensatória quando, cumulativamente, preencher as seguintes condições:

a) não ser excluída pela denúncia espontânea e b) guardar equivalência com a lesão provocada - o que é revelado pela própria lei ao fixar a taxa de cálculo em função do tempo de atraso (exemplos: 1% ao mês; 10% ao semestre; 5% em atrasos de 30 dias, 10% em atrasos de 60 etc.).

4.6. Impõe-se concluir que, para fins de compreensão do §4º do artigo 16 do Decreto-lei nº 1598/77, compensatórias serão somente as multas moratórias que preenchem as condições descritas no subitem 4.5.

Quer dizer, as multas punitivas, decorrentes de lançamentos de ofício, não preenchem as condições cumulativas acima mencionadas, pois sua aplicação é excluída pela denúncia espontânea a que se refere o CTN, art. 138, onde o arrependimento, oportuno e formal, da infração faz cessar o motivo de punir.

No caso, a multa objeto da infração “exclusão indevida 2(R\$ 3.157.697,10)”, diferentemente da pretensão da impugnante, não se trata da multa moratória (compensatória), prevista no caput do art. 8º e §1º da Lei do Município de Belo Horizonte/MG nº 7.378/19972. Ao contrário, é a multa punitiva decorrente de ação fiscal homologatória (determinada no §2º), penalidade que teria sido excluída se a interessada tivesse feito a denúncia espontânea.

Relativamente ao argumento de que a infração acima não se aplicaria à CSLL, vale lembrar que o art. 57 da Lei 8.981/1995 estendeu o alcance das normas relativas ao IRPJ para a CSLL (grifos acrescidos):

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995).

O entendimento em questão fica expresso na IN SRF 390/2004, vigente à época, que, baseando-se em toda a legislação da CSLL, inclusive na Lei acima, assim estabeleceu:

#### Subseção V

##### Das Multas Das Multas por Infrações Fiscais

Art. 56. Não são dedutíveis, como custo ou despesas operacionais, as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por descumprimento de obrigações tributárias meramente acessórias de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

Vale ressaltar que a IN SRF 390/2004 foi revogada pela IN RFB 1.700/2017 e o entendimento acima foi ratificado no art. 132, abaixo transcrito:

Art. 132. Não são dedutíveis na apuração do lucro real e do resultado ajustado as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

E no Anexo I - TABELA DE ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO, item 77, sintetiza:

Nº	Assunto	Descrição do Ajuste	Aplica-se ao IRPJ?	Aplica-se à CSLL?	Dispositivo na IN
77	Multas por Infrações Fiscais	O valor das multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo	Sim	Sim	Art. 132

Portanto, não se acatam as teses da impugnante, mantendo-se as infrações apontadas pela autoridade lançadora, inclusive no tocante à CSLL.

Dessa forma, estéreis as pretensões da interessada, não se verificando ofensa ao princípio da reserva legal e nem dúvida que justificasse a aplicação do disposto no CTN, art. 112, pois a legislação de regência veda a dedução de multas fiscais punitivas, nos moldes acima expostos.

Quanto às demais infrações, a interessada deixou de apresentar argumentos e/ou elementos de prova aptos a possibilitarem o cancelamento da atuação, a qual deve ser mantida.

Por fim, no tocante ao pedido de envio de intimações para o seu procurador, esclareça-se que, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, é o sujeito passivo o destinatário das intimações de atos processuais (vide Decreto 70.235/1972, art. 23), não havendo menção à ciência no endereço do procurador. Assim, por ausência de previsão legal, indefiro a solicitação.

Diante do exposto, voto por indeferir a solicitação de intimação no endereço do procurador e, no mérito, por julgar improcedente a impugnação, mantendo a determinação de ajuste nas bases de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Dessa forma, manifesto minha expressa concordância com o acórdão recorrido que tão somente ratificou o entendimento consolidado no âmbito do CARF de que multas de ofício por infrações fiscais não são dedutíveis, salvo exceções expressamente previstas em lei. A decisão é fundamentada em legislação federal e instruções normativas vigentes, e aplica-se tanto ao IRPJ quanto à CSLL.

Para corroborar minha fundamentação, pinço trechos de decisões deste Tribunal no mesmo sentido validando a manutenção do lançamento:

“(…) DESPESAS OPERACIONAIS — DEDUTIBILIDADE — MULTAS — Não são dedutíveis as multas por infrações fiscais, tampouco aquelas impostas por infrações a normas de natureza não tributária. TRIBUTAÇÃO DECORRENTE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - IRFONTE Tratando-se de tributação reflexa, o decidido com relação ao principal (IRPJ) constitui prejudgado às exigências fiscais decorrentes, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em razão de terem suporte fático em comum. (Acórdão nº : 107-07.311)

“(…) MULTA DE NATUREZA SANCIONATÓRIA. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO. O contribuinte deduziu de modo indevido valores de multas de natureza sancionatória aplicadas por outro ente federativo.”(…) – (Acórdão nº1 401-001.990)

Da última ementa transcrito, reproduzo trecho do voto condutor de Relatoria do Conselheiro Daniel Ribeiro Silva:

“(…)”

O descumprimento da legislação tributária a meu ver está absolutamente demonstrada e confessada pelo Recorrente que defende a legalidade da sua conduta.

Por sua vez, a Solução COSIT nº 21, de 2013 é bastante clara e determina que:

*LUCRO REAL. REDUÇÃO DE MULTA E JUROS. LEI Nº 11.941, DE 2009.*

*A receita oriunda da redução de multa de mora e juros de mora decorrente da fruição do benefício previsto no art. 1º, § 3º, inciso I, da Lei nº 11.941, de*

2009, pode ser excluída do lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real, nos termos do art. 4º, parágrafo único, da Lei nº 11.941, de 2009.

**Em razão de as multas de ofício serem indedutíveis na apuração do lucro real, a receita oriunda da redução de multa de ofício decorrente da fruição do benefício previsto no art. 1º, § 3º, inciso I, da Lei nº 11.941, de 2009, não é computada no lucro real, pois ela não terá sido deduzida em períodos de apuração anteriores.**

É inócuo, neste ponto, o comando do art. 4º, parágrafo único, da Lei nº 11.941, de 2009.

A referida solução se fundamenta na interpretação lógica das disposições do art. 344 do RIR de 1999 sobre a indedutibilidade desse tipo despesa e as da Lei nº 8.981, de 1995:

*Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41).*

*§ 5º Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 5º).*

*Lei nº 8.981, de 1995, Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência. (...)*

*§ 5º Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.*

E esta Turma de Julgamento, mais recentemente em 17 de junho de 2025, em Acórdão nº 1402-007.307, de minha relatoria, assim decidiu:

“MULTA. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ. DEDUTIBILIDADE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA SUA NATUREZA E DO ATENDIMENTO AOS REQUISITOS LEGAIS. Para que seja dedutível na apuração do IRPJ, é preciso comprovar que a multa (i) tem natureza fiscal e é compensatórias ou foi imposta por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo, nos termos do §5º do art. 41 da Lei nº 8.981/95; ou (ii) tem natureza não tributária, mas atende ao disposto no art. 47 da Lei nº 4.502/64, isto é, é necessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, bem como é usual ou normal no tipo de transações, operações ou atividades da empresa. (...)”

Atinente aos princípios constitucionais, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de

inconstitucionalidade (art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 e Súmula CARF nº 2).

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido de não conhecer do recurso voluntário na parte em que alega matérias de cunho constitucional, conforme previsão da Súmula CARF nº 2, e, na parte conhecida, a ele negar provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**