



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720499/2012-74
ACÓRDÃO	1001-004.346 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FARIA FRAGA COMERCIO E EXPORTACAO DE METAIS PRECIOSOS, ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÃO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

DESPESAS COM PIS E COFINS. DEDUTIBILIDADE. REGIME DE COMPETÊNCIA. As contribuições ao PIS e à COFINS, quando regularmente incorridas, são dedutíveis na determinação do lucro real segundo o regime de competência. A adoção de procedimentos contábeis distintos ao longo do período não tem o condão de descaracterizar a natureza dedutível da despesa.

OPERAÇÃO DE DESMUTUALIZAÇÃO. TÍTULOS PATRIMONIAIS PAGAMENTO EM AÇÕES DE SOCIEDADE ANÔNIMA. INCIDÊNCIA DE IRPJ E CSLL. ARTIGO 17, DA LEI 9.532/97. APLICAÇÃO.

Houve devolução do patrimônio aos associados da sociedade sem fins lucrativos, pagos com ações da sociedade anônima criada em decorrência do processo de desmutualização da primeira, gerando, assim, um ganho patrimonial sujeito à tributação do IRPJ e da CSLL, conforme estabelece o art. 17 da Lei nº 9.532, de 1997.

Caracteriza ganho tributável por pessoa jurídica domiciliada no país a diferença positiva entre o valor das ações ou quotas de capital recebidas em razão da transferência do patrimônio de entidade sem fins lucrativos para entidade empresarial e o valor despendido na aquisição de título patrimonial. (Súmula CARF 118).

CUSTO DE AQUISIÇÃO. ÔNUS DA PROVA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. Compete ao contribuinte comprovar o custo de aquisição do ativo para fins de apuração do ganho de capital. A ausência de documentação hábil e idônea que comprove o efetivo desembolso autoriza a consideração de custo zero pela fiscalização, mantendo-se a exigência quanto ao critério quantitativo.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA. LEGALIDADE.

A partir do ano-calendário 2007, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário. Súmula CARF nº 178.

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA DE MULTAS. INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. MULTA É TÍPICA E NECESSÁRIA NA APURAÇÃO ANUAL DO IRPJ.

As infrações das quais decorrem as multas proporcional e isolada são distintas. As estimativas são antecipações do imposto a ser apurado somente ao final do exercício, tendo apenas efeito financeiro e não sobre a base de cálculo. A ausência da multa isolada desvirtua a sistemática de apuração anual. A multa isolada sobre a estimativa não recolhida é decorrência necessária e natural da sistemática de apuração anual do IRPJ.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (1) por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário, em rejeitar as preliminares, e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para cancelar a glosa relativa às despesas com PIS e COFINS, (2) por unanimidade de votos negar provimento ao recurso voluntário em relação ao ganho de capital, (3) por maioria de votos em negar provimento ao recurso voluntário mantendo a exigência da multa de ofício isolada a qual deve ser recalculada considerando o cancelamento da glosa de despesas. Vencida a Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz (relatora), que dava provimento em parte ao recurso voluntário para cancelar a multa de ofício isolada. Designado o Conselheiro Paulo Elias da Silva Filho para redigir o voto vencedor.

Assinado Digitalmente

ANA CECÍLIA LUSTOSA DA CRUZ – Relator

Assinado Digitalmente

PAULO ELIAS DA SILVA FILHO – Redator Designado

Assinado Digitalmente

CARMEN FERREIRA SARAIVA – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Paulo Elias da Silva Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado e Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por FARIA FRAGA COMERCIO E EXPORTACAO DE METAIS PRECIOSOS, ADMINISTRACAO E PARTICIPACAO LTDA atual denominação de OUROMINAS DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS LTDA., contra decisão nº 16-88.087 da 3ª Turma da DRJ/SPO que julgou improcedente a impugnação apresentada em face do auto de infração.

Consoante se extrai do Termo de Verificação Fiscal, o Contribuinte incorreu nas seguintes infrações:

DOS FATOS

Em 15 de outubro de 2009, a contribuinte apresentou a **Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ)** relativa ao ano-calendário de 2008 em que optou pela **Apuração Anual do IRPJ e da CSLL**, tendo declarado **despesas operacionais decorrentes de contribuições à COFINS-Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social e ao PIS- Programa de Integração Social**.

Tendo em vista que a incidência destas contribuições vinha sendo questionada judicialmente através de um mandado de segurança, **ela mesma reconheceu a não dedutibilidade das referidas despesas**, porém, adotou vários procedimentos distintos, a saber:

- No caso de duas provisões contabilizadas em 30 de junho de 2008, R\$

693.334,61 de COFINS e R\$ 114.488,47 de PIS, correspondentes às contribuições pagas no **período de 06/2002 a 04 de 2008**, as despesas tiveram contrapartidas em contas do grupo Provisão para Passivos Contingentes; na mesma data, **houve mais dois lançamentos com os respectivos valores, como contribuições a compensar** (ativo circulante), em contrapartida a créditos de contas do grupo Recuperação de Encargos e Despesas; nota-se que **os efeitos no lucro líquido foram contabilmente neutralizados, no mesmo dia.**

- Outros valores contabilizados a título de variação monetária ocorreram no segundo semestre de 2008 sendo, todavia, revertidos a crédito das próprias contas de despesas, ainda no mesmo semestre; nestes casos, **também não houve impacto na apuração do lucro líquido.**

- Ainda no segundo semestre de 2008, em mais dois casos de variação monetária as despesas **foram contabilmente registradas e mantidas, porém, seus valores, R\$ 3.964,54 de COFINS e R\$ 644,24 de PIS, foram adicionados ao lucro líquido, para fins de determinação do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL.**

- Relativamente às contribuições dos meses de junho, julho, agosto e outubro de 2008, que somaram R\$ 153.677,86 de COFINS e R\$ 24.972,65 de PIS, seus valores também foram **adicionados ao lucro líquido, para fins de determinação do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL.**

- Finalmente, em relação às contribuições dos meses de janeiro, fevereiro, março e abril de 2008, que somaram R\$ 151.454,69 de COFINS e R\$ 24.611,38 de PIS, seus valores **não foram adicionados ao lucro líquido, para fins de determinação do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL.**

O tratamento tributário diferenciado em relação às contribuições de janeiro a abril de 2008, na forma apontada no último item do parágrafo anterior, mais especificamente a **ausência das adições ao lucro líquido**, sujeitam os respectivos valores à incidência de IRPJ e CSLL por meio de lançamento de ofício, conforme demonstraremos detalhadamente mais adiante.

Neste ano-calendário ocorreu também a operação que ficou conhecida como “Desmutualização da Cetip”, envolvendo a “substituição” de títulos patrimoniais da associação sem fins lucrativos (CETIP- Câmara de Custódia e Liquidação) por ações da sociedade empresarial (Cetip S.A. Balcão Organizado de Ativos e Derivativos).

A desmutualização da Cetip se deu por deliberação da Assembleia Geral Extraordinária realizada em 29 de maio de 2008, data em que a Ourominas Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários Ltda. era proprietária do título

patrimonial de n.º 0445, da associação CETIP - Câmara de Custódia e Liquidação.

O referido título patrimonial foi havido de Olímpia Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários Ltda., CNPJ 62.152.673/0001-14, **em 18 de março de 1998, por transferência de titularidade, sem valor financeiro, conforme esclarece a carta de 24 de fevereiro de 2011, porém, não constou dos seus registros contábeis, assim permanecendo até o encerramento do ano-calendário de 2008.**

Na DIPJ 2009 (ano-calendário de 2008), também nada constou relativamente à mencionada operação, pelo que concluímos não ter havido tratamento tributário adequado ao processo de desmutualização, fato que enseja a adoção das medidas de ofício, conforme teremos a oportunidade de demonstrar ao longo do presente termo de verificação fiscal.

Desse modo, a controvérsia objeto dos autos circunscreve-se a dois núcleos materiais: (i) a glosa das deduções relativas a despesas com PIS e COFINS na apuração do IRPJ e da CSLL; e (ii) a tributação de suposto ganho de capital decorrente da operação de “desmutualização” da CETIP - Câmara de Custódia e Liquidação.

Regularmente intimada, a contribuinte apresentou Impugnação, na qual alegou, em síntese que:

- a) A respeito da glosa das despesas com PIS e COFINS, a Fiscalização exigiu a prévia adição desses valores ao lucro líquido como condição para a dedução, o que não encontra amparo legal;
- b) O artigo 41 da Lei nº 8.981/1995: Estabelece expressamente que "os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência". A lei não condiciona a dedutibilidade à prévia adição ao lucro líquido;
- c) A Impugnante demonstra que a própria Fiscalização reconheceu a inconsistência ao aceitar as deduções de PIS e COFINS em alguns meses (junho a outubro de 2008), mas glosá-las em outros (janeiro a abril de 2008), sem justificativa técnica coerente;
- d) Nos meses de janeiro a abril de 2008, as despesas de COFINS (R\$ 20.357,54; R\$ 36.372,75; R\$ 37.590,86; R\$ 57.133,54) foram lançadas contabilmente e reduziram as bases de cálculo do IRPJ e CSLL, e, nos demais meses, os efeitos tributários foram neutralizados pela adição das despesas ao lucro líquido no LALUR;
- e) a neutralização em alguns meses não invalida a dedutibilidade em outros, pois o fundamento legal permanece o mesmo;

- f) a exigência fiscal viola o princípio da estrita legalidade, pois cria condicionante não prevista em lei. Além disso, a inconsistência do próprio Fisco na aceitação/rejeição das deduções revela o caráter arbitrário da autuação;
- g) no que se refere ao ganho de capital decorrente da desmutualização da CETIP, a impugnante argumenta que a operação constituiu mera substituição de ativos (títulos patrimoniais por ações) sem geração de ganho de capital imediato;
- h) a desmutualização da CETIP consistiu na cisão parcial da CETIP Associação (entidade sem fins lucrativos) e versão de parte de seu patrimônio (R\$ 201.698.400,00) para constituição da CETIP S.A., com atribuição de ações aos detentores dos títulos patrimoniais;
- i) a operação foi uma substituição de ativos (títulos por ações), não uma devolução de patrimônio com ganho, de modo que não houve disponibilidade econômica imediata de recursos;
- j) o ganho (se houver) só deveria ser tributado no momento da alienação posterior das ações a terceiros, não na reestruturação societária.

A 3ª Turma da DRJ/SPO, ao apreciar a Impugnação, julgou-a improcedente, adotando as seguintes teses:

- a) as despesas de PIS e COFINS encontravam-se em discussão judicial (Mandado de Segurança nº 2006.61.00.022857-9) à época dos fatos. Porém, a questão não foi o direito à dedução, mas sim a inconsistência contábil e fiscal adotada pela Impugnante;
- b) a Impugnante adotou procedimentos distintos para registrar as mesmas despesas em diferentes períodos, de Janeiro a abril de 2008, deduziu as despesas de PIS/COFINS sem adicionar ao lucro líquido, e, de Junho a outubro de 2008, neutralizou os efeitos tributários adicionando as despesas ao lucro líquido;
- c) tal inconsistência caracterizou lançamentos equivocados que reduziram indevidamente as bases de cálculo;
- d) no que se refere à operação de desmutualização, esta constitui, necessariamente, a extinção fática da associação sem fins lucrativos e a devolução de seu patrimônio aos associados;
- e) não há que se falar em modificação societária (transformação, cisão, fusão ou incorporação) entre entidades cuja finalidade social é completamente diferente, de um lado, associação civil sem fim lucrativo, e de outro, sociedade empresária que visa o lucro. Qualquer caminho diferente da extinção da associação civil e da devolução do patrimônio da entidade mostra-se completamente dissociado da legislação empresarial e tributária;

- f) a desmutualização não é uma simples permuta contábil, mas uma operação de reestruturação societária com efeitos tributários - A substituição de títulos patrimoniais por ações representa a realização de reservas que estavam diferidas;
- g) o fato gerador do imposto ocorre no momento da devolução do patrimônio (2008), não na posterior alienação das ações;
- h) o MEP é completamente incompatível com a natureza jurídica de uma associação sem fins lucrativos;
- i) a cisão é aplicável apenas a sociedades, não a associações - As corretoras nunca estiveram autorizadas a avaliar os títulos patrimoniais pelo MEP, o que se permite é apenas o diferimento da tributação sobre os acréscimos, que se consumaria na extinção da associação;
- j) a Portaria autorizava adiar a tributação para o momento da devolução, que ocorreu em 2008;
- k) houve “extinção fática” para fins tributários, independentemente de remanescência de patrimônio residual. O que importa é que a maior parte do patrimônio foi transferida para a nova sociedade;
- l) O fato gerador do IRPJ ocorre em 31 de dezembro do ano-calendário em que se verificou a devolução do patrimônio.

Cientificada, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário ao CARF apresentando os seguintes argumentos:

- a) a autuação impugnada considerou como indedutíveis, embora não tenha demonstrado qualquer fundamento, as despesas relativas aos valores das contribuições ao PIS e à COFINS na determinação do lucro real para fixação da base de cálculo do IRPJ e CSLL relativamente aos exercícios de janeiro a abril de 2008, contribuições que à época foram regularmente quitadas, possibilitando, com base na legislação de regência, a dedução nos moldes em que fora realizada;
- b) da mesma forma, considerou valores supostamente percebidos em razão da desmutualização da CETIP associação, através da substituição dos títulos patrimoniais havidos anteriormente por ações da CETIP S/A, concluindo assim, pela absurda base de cálculo de R\$ 444.460,87 (quatrocentos e quarenta e quatro mil e quatrocentos e sessenta reais e oitenta e sete centavos) considerando-o como renda auferida mesmo se tratando, evidentemente, de valores que não representam lucro efetivamente percebido;

- c) a afronta constante no presente fere frontalmente o princípio da segurança jurídica, princípio este que garante aos cidadãos o direito de ser considerados contribuintes e tributados, somente quando da ocorrência da hipótese de incidência tributária, e se esta for efetivamente comprovada;
- d) outra afronta pelo auto de infração em tela diz respeito ao princípio da estrita tipicidade em matéria tributária, que estabelece que para a realização da hipótese de incidência tributária, o evento vertido em linguagem competente que contenha a descrição da hipótese possua todos os critérios pertinentes à instalação da relação jurídica;
- e) no tocante ao Princípio da Capacidade Contributiva, revela-se imperioso seu estudo, visto que os valores apontados pelo Sr. Agente Fiscal não representam lucro ou sinais exteriores de riqueza por parte da Recorrente, que apenas cumpriu com a legislação;
- f) em face da desastrosa ampliação da base de cálculo do IRPJ e CSLL, a exigência dos valores das contribuições ao PIS e a COFINS deduzidos corretamente do lucro real, bem como a exigência de IRPJ e CSLL sobre valores intributáveis em razão da permuta dos títulos de propriedade da CETIP associação por ações da CETIP S/A, ou ainda, em face da multa aplicada em absurdo percentual de 75%, será demonstrada e comprovada a inexistência de qualquer crédito fazendário.

É o Relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, Relatora

1. Da Admissibilidade

O presente recurso voluntário foi interposto dentro do prazo legal de trinta dias, conforme estabelecido pela legislação aplicável. Ademais, estão presentes todos os demais pressupostos de admissibilidade, como legitimidade, interesse e adequação. Por essas razões, o recurso merece ser conhecido e devidamente apreciado por esta instância.

2. Das preliminares

Em sede de preliminar, a recorrente assevera que *a fiscalização levou em consideração valores intributáveis que não representam lucro efetivo ou aumento de patrimônio, alargando a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, e da mesma forma considerou como indedutíveis despesas passíveis de dedução relativamente aos valores já recolhidos a título de PIS e COFINS, ampliando irregularmente a base de cálculo da exigência fiscal, violando, desta monta, diversas regras e princípios constitucionais aplicáveis à ordem tributária.*

Com efeito, a alegação de violação aos princípios da segurança jurídica, da estrita tipicidade e da capacidade contributiva não se sustenta no caso concreto, porquanto não houve criação de nova hipótese de incidência ou limitação indevida de instituto jurídico, mas apenas a interpretação e aplicação da legislação vigente aos fatos apurados. Eventual discordância da Recorrente quanto ao enquadramento jurídico conferido à operação de desmutualização, bem como acerca da dedução pleiteada, deve ser enfrentada no mérito da controvérsia, e não como vício de nulidade da decisão.

Assim, voto em rejeitar as preliminares suscitadas.

3. Da dedutibilidade de PIS E COFINS

Consoante se extrai dos autos, a Fiscalização glosou as despesas relativas às contribuições ao PIS e à COFINS contabilizadas nos meses de janeiro a abril de 2008, sob o argumento central de que a Recorrente não procedeu à prévia adição desses valores ao lucro líquido para determinação do lucro real.

Por sua vez, a decisão de primeira instância (DRJ) manteve a glosa, fundamentando-se na constatação de que a Contribuinte adotou procedimentos contábeis distintos ao longo do ano-calendário, o que configuraria inconsistência apta a justificar a exigência.

Com a devida vênia ao entendimento da autoridade autuante e do julgador de piso, a exigência não merece prosperar.

O regime jurídico aplicável à dedutibilidade de tributos e contribuições na apuração do lucro real encontra-se expressamente delineado no artigo 41 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que assim dispõe:

“Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência. § 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 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.”

A partir da leitura atenta do dispositivo, observa-se que a regra geral é a dedutibilidade plena, pelo regime de competência, sendo a única exceção legal a hipótese de suspensão de exigibilidade. Não há, na legislação de regência, qualquer comando normativo que

condicione a dedutibilidade das despesas operacionais com PIS e COFINS à sua prévia adição ao lucro líquido no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR).

A exigência fiscal, ao erigir condicionante não prevista em lei, incorre em flagrante violação ao princípio da estrita legalidade tributária (art. 150, I, da CF/88). O fato de a Contribuinte ter adotado, em outros meses do mesmo exercício, sistemática contábil diversa (neutralizando os efeitos tributários mediante adição), embora denote falha de padronização contábil, não tem o condão de transmutar uma despesa intrinsecamente dedutível em indedutível, sob pena de se tributar renda fictícia, em ofensa ao princípio da capacidade contributiva.

A jurisprudência deste Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é pacífica no sentido de garantir a dedutibilidade de tais exações quando efetivamente incorridas, não se admitindo glosas fundadas em meras irregularidades de escrituração que não infirmem a materialidade da despesa.

Neste diapasão, dou provimento ao recurso neste tópico, para cancelar a glosa relativa às despesas com PIS e COFINS.

4. Do mérito – Desmutualização

O segundo ponto da autuação refere-se à tributação de ganho de capital (R\$ 443.814,71) apurado pela Fiscalização quando da cisão parcial da CETIP Associação Civil e a consequente versão de parte de seu patrimônio para a constituição da CETIP S.A. Balcão Organizado de Ativos e Derivativos, operação na qual a Recorrente recebeu ações da nova companhia em substituição ao título patrimonial nº 0445 que detinha na associação.

A Fiscalização, chancelada pela DRJ, enquadrou a operação na hipótese de incidência do artigo 17, § 3º, da Lei nº 9.532/1997, considerando ter havido “extinção fática” da associação e devolução de patrimônio à pessoa jurídica associada.

A Recorrente defende, em essência, que a operação configurou mero fato permutativo (substituição de ativos), insuscetível de tributação imediata, amparando-se na Portaria MF nº 785/1977. Subsidiariamente, aponta erro crasso na apuração da base de cálculo, aduzindo que a Fiscalização presumiu indevidamente a aquisição gratuita do título e subtraiu do valor das ações recebidas o valor residual do título após a cisão.

Pois bem. A matéria de fundo (tributação na desmutualização) encontra-se pacificada no âmbito deste Conselho, tendo culminado na edição da Súmula CARF nº 118, que possui eficácia vinculante para este Colegiado:

“Caracteriza ganho tributável por pessoa jurídica domiciliada no país a diferença positiva entre o valor das ações ou quotas de capital recebidas na

desmutualização de bolsas de valores e assemelhadas e o custo de aquisição dos respectivos títulos patrimoniais.”

Frente a tal verbete sumular, cai por terra a tese principal da Recorrente de que a operação seria intributável por configurar mero fato permutativo. A jurisprudência consolidada deste tribunal administrativo firmou-se no sentido de que a desmutualização implica a devolução de patrimônio de entidade isenta, atraindo a incidência do art. 17 da Lei nº 9.532/1997.

Superada a questão da incidência, a controvérsia restringe-se à quantificação da base de cálculo, ponto em que a Recorrente alega erro fiscal ao arbitrar o custo de aquisição do título em zero, afirmando ter adquirido o ativo de forma onerosa.

Aduz a Recorrente que a aquisição não foi gratuita e que a Fiscalização ignorou as informações constantes em sua DIPJ.

No entanto, a análise detida dos autos revela uma **falha probatória intransponível** por parte da Recorrente: a ausência de documentação hábil a comprovar o valor histórico de aquisição do título patrimonial.

Nesse sentido, observa-se o exposto no Termo de Verificação Fiscal:

Lembramos, novamente, que embora o histórico do título patrimonial detido pela contribuinte tenha início em 18 de março de 1998, quando ele foi havido de Olímpia Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários Ltda., CNPJ 62.152.673/0001-14, por transferência de titularidade, sem valor financeiro, nada constou dos seus registros contábeis até o encerramento do ano-calendário de 2008.

A contabilização ocorreu somente no ano-calendário subsequente, em 01 de dezembro de 2009, quando o título patrimonial foi incorporado ao Ativo Permanente da empresa, em contrapartida a uma conta de Reserva de Capital, diretamente no Patrimônio Líquido, portanto, sem transitar por conta de resultado.

Depois, na mesma data, sem observar que o título ficara com um valor residual de R\$ 646,16, foi efetuada a transferência total do saldo da conta Títulos Patrimoniais para Ações e Cotas, uma conta também do Ativo Permanente, acrescentando-se a isto que o registro inicial se deu por um valor defasado de R\$ 379.504,81 (R\$ 188.234,384,00 : 496 títulos), determinado com base no patrimônio da Cetip Associação em 31 de dezembro de 2007. Os lançamentos contábeis foram os seguintes:

Lançamento 01:

Débito: 2.1.4.10.30.00001 Ativo Permanente
Investimentos- Títulos Patrimoniais da Cetip
Crédito: 6.1.3.70.00.00001 Reserva de Capital
Reserva de Atualização de Títulos Patrimoniais da Cetip
Histórico: Valor ref. atualização de título patrimonial Cetip adquirido sem custo.
Valor: R\$ 379.504,81

Lançamento 02:



Débito: 2.1.5.10.20.00001 Ativo Permanente
Investimentos- Ações e Cotas da Cetip
Crédito: 2.1.4.10.30.00001 Ativo Permanente
Investimentos- Títulos Patrimoniais da Cetip
Histórico: Transferência de ações da Cetip.
Valor: R\$ 379.504,81

Vê-se, pois, que na mesma data o valor contábil do título patrimonial já ficou reduzido a zero, porém, o saldo da conta de reserva de capital, no patrimônio líquido, manteve-se inalterado.

No Direito Tributário, a distribuição do ônus da prova obedece a regras precisas. O lançamento de ofício goza de presunção de legitimidade e veracidade. Ao impugnar o critério quantitativo adotado pela autoridade lançadora — especificamente a ausência de custo de aquisição dedutível —, atrai para si o contribuinte o ônus probatório de demonstrar documentalmente o efetivo desembolso financeiro na aquisição do ativo.

A Recorrente falhou em desincumbir-se deste ônus probatório pelos seguintes motivos:

1. Insuficiência do Instrumento de Cisão: O “Instrumento de Protocolo e Justificativa da Operação de Cisão Parcial da CETIP” acostado aos autos apenas comprova a ocorrência da reestruturação societária. Embora mencione a existência de uma “Carta CETIP/EDUC. 009/11” referente à transferência de titularidade do título nº 0445, tal carta e seus anexos — que poderiam, em tese, demonstrar o caráter oneroso da transferência — não foram juntados ao processo.

2. Insuficiência de Registros Contábeis Internos: A apresentação de registros contábeis internos (como o Livro Razão), elaborados unilateralmente, não supre a exigência legal de comprovação do custo de aquisição. Os registros apresentados refletem apenas reavaliações patrimoniais (“Reserva de Atualização de Títulos Patrimoniais”) ocorridas ao longo do tempo, mas não demonstram o valor histórico original desembolsado para a aquisição do título.

3. Ausência de Documentação Suporte: A Recorrente não colacionou aos autos qualquer documento que evidencie a transação original de aquisição: não há contrato de compra e venda com valor expresso, não há comprovante de transferência bancária, não há nota de corretagem, tampouco recibo de pagamento.

4. Alegações sobre a DIPJ: A alegação de que a Fiscalização ignorou a DIPJ 2009 não socorre a Recorrente. A declaração fiscal é instrumento declaratório que deve estar respaldado por documentação idônea. A mera declaração de um valor na DIPJ, desacompanhada da respectiva prova documental de aquisição, não tem o condão de afastar a presunção de legitimidade do lançamento, mormente quando a lei exige comprovação efetiva do custo.

Neste cenário, diante da ausência de comprovação documental do valor histórico desembolsado para a aquisição do título patrimonial, revela-se escorreito o procedimento fiscal que considerou o custo de aquisição igual a zero para fins de apuração do ganho de capital tributável.

Assim, diante da diferença positiva entre o valor das ações recebidas e o custo de aquisição perfaz ganho de capital tributável, devendo ser mantida a exigência fiscal neste ponto.

5. Multa isolada concomitante com multa de ofício

É incontroverso nos autos que, além da exigência do tributo apurado no ajuste anual, foi aplicada multa de ofício de 75% sobre o valor do imposto considerado devido, bem como multa isolada de 50% calculada sobre as estimativas mensais não recolhidas ao longo do ano-calendário.

A questão, portanto, reside em saber se é juridicamente admissível a aplicação concomitante da multa de ofício incidente sobre o tributo apurado no ajuste anual com a multa isolada decorrente da ausência de recolhimento das antecipações mensais, quando tais valores compõem a mesma base econômica e se referem ao mesmo período de apuração. Bem como a possibilidade do lançamento da multa isolada após o encerramento do ano-calendário correlato.

Acerca da controvérsia, há, essencialmente duas correntes, no âmbito do CARF, que podem ser sintetizadas da seguinte forma:

Aspecto	1ª Corrente (Aplicação Concomitante)	2ª Corrente (Vedação à Concomitância – Súmula CARF 105)
Fundamento Legal	Art. 44 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007	Interpretação sistemática do art. 44 da Lei nº 9.430/96
Tese Central	Multas punem infrações distintas e podem coexistir	Multa de ofício absorve a isolada; aplicação simultânea configura bis in idem
Infrações Consideradas	Multa isolada: falta das estimativas mensais Multa de ofício: tributo não pago no ajuste anual	Ambas tratam do mesmo fato gerador material – inadimplemento tributário
Justificativa Técnica	Autonomia dos fatos geradores e das penalidades	Princípio da consunção; aplicação de penalidade mais gravosa

Súmula CARF	Desconsiderada em face da alteração legislativa	Súmula CARF nº 105: vedação expressa à cumulação das multas
Jurisprudência Defensiva	Acórdão 9101-003.596 (CSRF/1ª Turma)	Acórdão 9101-007.324 (CSRF/1ª Turma – Rel. Toselli)

Nesse contexto, após reanalisar o tema, com observância da jurisprudência recente da CSRF e por entender de forma convergente com a posição adotada pela 2ª Corrente, utilizo como razões de decidir do Acórdão 9101-007.324 – CSRF/1ª Turma, de relatoria do Conselheiro Luís Henrique Marotti Toselli, que, de modo claro e bem fundamentado, enfrenta o tema, nos termos abaixo transcritos:

A discussão sobre a legitimidade ou não da cobrança cumulativa de multa isolada e multa de ofício não é recente, mas é tema que ainda possui celeuma.

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

Na prática, a Súmula aplica-se indubitavelmente para os fatos compreendidos até dezembro/2006.

Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial, na linha do que argumenta a Recorrente, que sustenta que, após a nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007 (conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007) ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria mais espaço para interpretação diversa daquela que conclui pela possibilidade jurídica da exigência de multa isolada sobre estimativas mensais não recolhidas, mesmo nos casos em que também houver sido formulada exigência de multa de ofício em razão da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados no final do mesmo ano de apuração.

Por essa linha de pensamento, o Legislador teria prescrito sanções autônomas e inconfundíveis, autorizando ao fisco, na hipótese do contribuinte deixar de recolher estimativas mensais de IRPJ e CSLL, inclusive aquelas apuradas de ofício e, paralelamente, não recolher integralmente estes mesmos tributos no final do período de apuração, aplicar as duas sanções concomitantemente (multa de ofício sobre o IRPJ/CSLL devidos e não recolhidos + multa isolada sobre as estimativas “em aberto”).

Vejamos, então, o que dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007):

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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

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

§ 1º - O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Da leitura desses dispositivos, verifica-se que a multa de ofício de 75% prevista no inciso I é aplicável nos casos de falta de pagamento de imposto ou contribuição, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Já a multa isolada de 50%, prevista no inciso II, deve incidir sobre o valor das estimativas mensais não recolhidas, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física e ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Nesse contexto, não se pode perder de vista que as estimativas são meras antecipações do tributo devido, não figurando, portanto, como tributos autônomos. A propósito, dispõe a Súmula CARF 82 que “após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas”.

Também não nega-se que o não recolhimento das estimativas e o não recolhimento do tributo efetivamente devido são infrações distintas, como foi reconhecido pela própria lei nos incisos I e II acima transcritos. Todavia, e este é o ponto central para a discussão, quando ambas as obrigações não foram cumpridas pelo contribuinte, o princípio da absorção ou consunção impõe que a infração pelo inadimplemento do tributo devido prevaleça, afinal o dever de antecipar o pagamento por meio de estimativas configura etapa preparatória para o dever de recolher o tributo efetivamente devido, este sim o bem jurídico tutelado pela norma.

Adotando, então, uma interpretação histórica e sistemática dos referidos dispositivos legais e Súmulas, verifico que a alteração legislativa mencionada não possui qualquer efeito na aplicação da Súmula CARF nº 105 para fatos geradores posteriores a 2007.

Isso porque a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa (antecipação do tributo devido) não recolhida. Admitir o contrário permitiria punir o contribuinte em duplicidade, em clara afronta aos princípios da consunção, estrita legalidade e proporcionalidade.

Nesse sentido já se manifestou o E. Superior Tribunal de Justiça, destacando-se, por exemplo, a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Ministro Humberto Martins¹, da 2ª Turma desse E. Tribunal:

Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações a pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, “a” e “b”, em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas “multas isoladas”, portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende reprimir com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Esse posicionamento, diga-se, foi ratificado em outros julgados, conforme atesta, também de forma exemplificativa, a seguinte ementa:

(...)

Como se observa, o efetivo cerne decisório foi a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário.

Ao passo que as estimativas representam um simples adiantamento de tributo que tem seu fato gerador ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa antecipação mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%.

E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular dano ao Erário (do ponto de vista material), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o princípio da absorção ou da consunção, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra².

Frise-se que, per si, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva cumulação, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada consequência, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Registre-se que reconhecimento de situação antijurídica não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da consunção, para fazer cessar o *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos fatos geradores colhidos no lançamento de ofício.

Digna de nota, também, é a declaração de voto constante desse mesmo Acórdão, da I. Conselheira Livia De Carli Germano, da qual transcrevo o seguinte trecho: Isso porque, de novo, é essencial destacar que, nos presentes autos, não estamos tratando do principal de tributo, mas da pena prevista para a conduta consistente em agir em desconformidade com o que prevê a legislação fiscal (dever de adiantar estimativas mensais).

Neste sentido, a análise dos acórdãos precedentes que orientaram a edição de tal enunciado sumular esclarece que o que não pode ser exigido é apenas o principal da estimativa, visto que este está contido no ajuste apurado ao final do ano calendário. Não obstante, a pena prevista para o descumprimento do dever de recolher a estimativa permanece - e, até por isso, é denominada “multa isolada”:

porque cobrada independentemente da exigibilidade da sua base de cálculo (a própria estimativa devida).

De fato, parece que só faz sentido se falar em exigência isolada de multa quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-calendário, caberia à fiscalização exigir a própria estimativa devida, acrescida de multa e dos respectivos juros moratórios. Ao estabelecer a cobrança apenas da multa (ou seja, a cobrança “isolada”) quando detectada a falta de recolhimento da estimativa mensal, a norma visa exatamente à adequação da exigência tributária à situação fática.

A título ilustrativo, destaco a argumentação constante de trecho do voto condutor do acórdão 101-96.353, de 17/10/2007, que é um dos que orientaram a edição do enunciado da Súmula CARF 82:

A ação do Fisco, após o encerramento do ano-calendário, não pode exigir estimativas não recolhidas, uma vez que o valor não pago durante o período-base está contido no saldo apurado no ajuste efetuado por ocasião do balanço.

Na prática, a aplicação da multa isolada desonera a empresa da obrigação de recolher as estimativas que serviram de base para o cálculo da multa. O imposto e a contribuição não recolhidos serão apurados na declaração de ajuste, se devidos. (...).

Portanto, compreendo que os argumentos acima não são suficientes para levar ao cancelamento da exigência de multas isoladas.

Não obstante, -- e aqui reside especificamente o ponto em que, com o devido respeito, discordo do voto da i. Relatora -- compreendo que a cobrança de multa isolada não pode prevalecer se e quando tenha sido aplicada a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor tal como apurado no ajuste anual.

Não nego que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida versus valor do ajuste anual devido), assim como não nego que se trata de punição pelo descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual).

Ocorre que, sempre que a falta de recolhimento da estimativa refletir no valor do ajuste anual devido e este não for recolhido, ensejando a aplicação da multa de ofício, teremos uma dupla repercussão da primeira infração, já que esta ensejará, ao mesmo tempo, a exigência da multa isolada e da multa de ofício.

Aqui, sim, é relevante o fato de a estimativa ser mera antecipação do tributo devido no ajuste anual, sendo de se ressaltar a impossibilidade de se punir, ao mesmo tempo, uma conduta ilícita e seu meio de execução.

Neste sentido, havendo aplicação de multa de ofício pela ausência de recolhimento do ajuste anual, há que se considerar a multa isolada inexigível, eis

que absorvida por esta. E isso não porque se trate da mesma pena (porque não é), mas simplesmente porque, quando uma conduta punível é etapa preparatória para outra, também punível, pune-se apenas o ilícito-fim, que absorve o outro.

Dito de outra forma, não se nega que, no caso, é impróprio falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: a hipótese de incidência da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais, e a hipótese de incidência da multa proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período. Não obstante, porque uma das condutas funciona como etapa preparatória para a outra, em matéria de penalidades deve se aplicar o princípio da absorção ou consunção.

A matéria é pacífica na doutrina penal, sendo certo, por exemplo, que um indivíduo que falsifica identidade para praticar estelionato apenas responderá pelo crime de estelionato, e não pelo crime de falsificação de documento – tal entendimento está, inclusive, pacificado na Súmula 17 do Superior Tribunal de Justiça: “Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido”. E isso é assim não porque as condutas se confundam (já que uma coisa é falsificar documento e outra é praticar estelionato), sendo certo também que as penas previstas são diversas e visam a proteger diferentes bens jurídicos, mas simplesmente porque, quando uma conduta for etapa preparatória para a outra, a sua punição é absorvida pela punição da conduta-fim.

(...)

Assim, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.

Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é absorvida pela aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades — de mora e de ofício — na mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dosimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.

É por isso que, mesmo após a alteração da Lei 9.430/1966, promovida pela Lei 11.488/2007, compreendo que prevalece, em caso de dupla penalização, as razões de decidir (*ratio decidendi*) que orientaram o enunciado da Súmula CARF n. 105, que diz:

Súmula CARF 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não

pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Em síntese, portanto, compreendo que as multas isoladas aplicadas em razão da ausência de recolhimento de estimativas mensais não podem ser cobradas cumulativamente com a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor apurado no ajuste anual do mesmo ano calendário, eis que, embora se trate de penalidades por condutas distintas (e que visam a proteger bens jurídicos diversos, como acima abordado), estamos na esfera de aplicação de penalidades e, aqui, pelo princípio da consunção, quando uma infração (no caso, a ausência de recolhimento de estimativas) é meio de execução de outra conduta ilícita (no caso, a ausência de recolhimento do valor devido no ajuste anual do mesmo ano calendário), a pena pela infração-meio é absorvida pela pena aplicável à infração fim.

Estas são as razões pelas quais, novamente pedindo vênias à i. Relatora, orientei meu voto para cancelar as multas isoladas também quanto ao ano calendário de 2007.

Nesse sentido, entendo que nenhum reparo cabe ao afastamento das multas isoladas, devendo estas serem exoneradas.

Assim, entendo que deve ser afastada a multa isolada aplicada.

6. Conclusão

Diante do exposto, voto em conhecer do recurso voluntário, rejeitar as preliminares, e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para cancelar a glosa relativa às despesas com PIS e COFINS e afastar a multa isolada aplicada.

Assinado Digitalmente

ANA CECÍLIA LUSTOSA DA CRUZ

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Paulo Elias da Silva Filho, redator designado

Apesar dos respeitáveis argumentos trazidos em seu voto, peço vênias para divergir da Ilustre Conselheira Relatora, pelas razões abaixo.

1 DELIMITAÇÃO DO VOTO VENCEDOR

Conforme bem exposto acima, uma das controvérsias presentes no processo decorre da insurgência do recorrente contra a incidência de multa isolada pelo não recolhimento de estimativas.

O andamento do processo e os argumentos do Recurso Voluntário já foram trazidos ao longo do Relatório e do Voto da ilustre Relatora,

O ponto que levou à decisão divergente em relação à posição da relatora é a possibilidade (ou não) de incidência concomitante de multa proporcional e multa isolada. O entendimento da Relatora, pelos argumentos já expostos acima em seu bem fundamentado voto, é de não cabimento da concomitância de multas, enquanto a maioria da turma entendeu ser possível tal incidência. Logo, a argumentação trazida no presente Voto Vencedor restringir-se-á a este ponto.

2 MÉRITO

2.1 LEGALIDADE DA MULTA ISOLADA APLICADA

No caso dos autos, os fatos geradores objeto de autuação fiscal ocorreram após dezembro de 2006, portanto, sujeitos à nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, de 2007, o qual trata da multa isolada.

Desse modo, a partir da estimativa devida referente ao mês de dezembro de 2006, cujo vencimento se deu em 31/01/2007, a penalidade isolada aplicada no lançamento de ofício encontra-se prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação que lhe foi dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, não se aplicando, portanto, se for o caso, a Súmula CARF nº 105. Confira-se a redação do dispositivo em questão:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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

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

[...]

Verifica-se pela redação das normas transcritas, que são essencialmente duas as penalidades previstas no art. 44 retrotranscrito (*“serão aplicadas as seguintes multas”, “I...II”*):

- Uma, exigida juntamente com o tributo faltante, nas hipóteses de *“de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata”,* valorada em 75% *“sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição”*;
- Outra, exigida de forma isolada, no percentual de 50%, na hipótese da **falta recolhimento** das estimativas mensais de IRPJ e da CSLL.

A multa isolada devida com base no inciso II é devida pela falta de recolhimento mensal do valor estimado. O valor definitivo será apurado somente ao final do ano-calendário. As estimativas mensais, que podem ser calculadas com base na receita bruta ou com base em balancetes de redução ou suspensão, como o próprio nome diz, são estimativas, antecipações. O imposto definitivo será calculado apenas após o encerramento do ano-calendário. Apurado o imposto definitivo, se recolhidas, as estimativas podem ser compensadas.

Já a multa de ofício vinculada ao tributo, prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, é decorrente da falta de recolhimento do tributo apurado no encerramento do ano-calendário. Ou seja, ela é devida em função do descumprimento de uma obrigação principal, passando a compor esta obrigação juntamente com o tributo, consoante §1º, do art. 113, do CTN abaixo transcrito. A sua motivação é o não recolhimento do tributo devido.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Ante o exposto, conclui-se que a multa de ofício isolada e a multa de ofício vinculada ao tributo decorrem de situações fáticas distintas e autônomas, ou seja, as hipóteses de incidência e os ilícitos tributários justificadores de sua aplicação são diferentes. A multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido, como ocorria até 2006.

No IRPJ e na CSLL, observamos que os critérios material e temporal são completamente distintos. O tributo não pago, decorrente da existência de lucro apurado trimestralmente ou anualmente, submete-se à multa do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996,

enquanto a estimativa não recolhida, decorrente da existência de receita bruta mensal ou balanços de redução, submete-se à multa do inciso II do dispositivo antes citado.

Neste ponto, cabe destacar que, inclusive, é possível apurar Prejuízo Fiscal ao final do ano e ter apurado e recolhido estimativas, caso em que o contribuinte pode pleitear sua restituição ou compensação com outros tributos. Logo, verifica-se que as estimativas recolhidas não interferem na base de cálculo do imposto apurado(devido) no final do ano, este terá o mesmo valor tendo recolhido as estimativas ou não, estas podem alterar apenas o valor a recolher, uma vez que, assim como os impostos retidos na fonte, são deduzidas do valor devido a fim de apurar o imposto a recolher.

Aqui cabe trazer a súmula CARF nº 178, a qual prevê que as multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas serão devidas mesmo que se apure prejuízo fiscal ao final do ano, vejamos:

Súmula CARF nº 178 Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021 A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Se o contribuinte opta pela apuração anual, o que implica submissão às normas determinantes do recolhimento por estimativa, não poderá alegar que, sem o amparo de balanço de suspensão ou redução, não estará sujeito à multa isolada após o encerramento do ano-calendário, pois é clara a previsão legal.

A alegação trazida resultaria inegável desestímulo à realização de recolhimentos mensais apurados sobre bases de cálculo estimadas, inviabilizando a aplicação da sistemática do Lucro Real Anual, a qual não pode prescindir das multas isoladas, sob pena da falência desta.

2.2 CONSUNÇÃO – INAPLICABILIDADE DA TESE

No Direito Penal, o princípio da Consunção, é aquele segundo o qual um crime menos grave (consumido) é absorvido por um crime mais grave (consuntivo), sendo que o primeiro é considerado uma etapa preparatória para a execução do segundo.

Exemplos brevíssimos seriam:

- a) a lesão corporal e o homicídio, pois para se chegar ao homicídio pode se ter passado pela lesão corporal, ou;

- b) a falsidade praticada no intuito de cometer o crime de estelionato, pois a falsificação seria um meio necessário.

Para justificar a exclusão da multa de ofício isolada, quando aplicada juntamente com a multa de ofício proporcional vinculada, pelo princípio da consunção, considera-se que o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como uma etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, configurando assim meio de execução desta infração. Em vista disso, toma-se emprestado o princípio da consunção do Direito Penal, no sentido de que a sanção prevista para punir a conduta mais gravosa, no caso, a falta de recolhimento (ou declaração) do tributo ao final do ano-calendário, absorve a outra conduta secundária.

No caso das estimativas não recolhidas, o dever descumprido é de antecipar, os recolhimentos. A apuração das estimativas **não altera a base de cálculo do IRPJ** e o imposto devido apurado ao final do ano. No máximo, uma vez recolhidas as estimativas, estas podem ser compensadas contra o imposto definitivo apurado. Se não recolhidas, mesmo que declaradas, ainda assim incidirão as multas isoladas, mas somente estas serão devidas, pois o valor das estimativas apuradas não é mais passível de cobrança após o encerramento do exercício, vide a súmula abaixo:

Súmula CARF nº 82

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 10/12/2012

Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Já quanto ao imposto definitivo, apurado somente ao final do ano, a infração é deixar de declarar tributo devido, e a sanção é calculada de forma proporcional sobre o tributo não declarado.

A ressalva constante da redação atual do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, no sentido de que a multa é exigida isoladamente do tributo devido ao final do ano-calendário, já traduz, por outro lado, que a multa do inciso I sempre é exigida em conjunto com o tributo devido. Tanto é assim que a multa do inciso I não é aplicada em caso de apuração, no balanço do encerramento do ano-calendário, de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, ao passo que a multa do inciso II independe da apuração de lucro ou prejuízo fiscal, ou de base de cálculo positiva ou negativa de CSLL. Esta última deve ser exigida se o contribuinte deixar de efetuar o pagamento integral da estimativa, ainda que, ao final do ano-calendário, seja apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL. São institutos independentes.

Não nos parece adequada esta importação de conceitos, pois **a estimativa não recolhida não interfere na base de cálculo do imposto apurado ao final do ano**. A estimativa não recolhida tem incidência (fato gerador) diverso da segunda e, sobretudo, não é ato preparatório.

As estimativas têm apenas efeito financeiro. As infrações que acarretam multa proporcional, em regra, aumentam a base de cálculo do IRPJ e, por conseguinte, o imposto apurado (**devido**). Deste podem ser subtraídas algumas deduções, como o IRRF e as próprias estimativas recolhidas.

Não há de se confundir as estimativas, que são meras antecipações do imposto ou contribuição devidos ao final do ano calendário, conforme estabelece o art. 37, § 3º, alínea 'd' da Lei 8.981/95.

Art. 37. (...)

§ 3º Para efeito de determinação do saldo do imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do **imposto devido** o valor:

(...)

d) do Imposto de Renda calculado na forma dos arts. 27 a 35 desta lei, pago mensalmente.

Nesta linha, a PGFN estabeleceu este mesmo entendimento, afirmando que as estimativas não têm natureza de tributo, conforme se pode abstrair do trecho abaixo destacado do Parecer PGFN/CAT nº 1.658/2011:

28. Ocorre que, como visto e reiterado, os valores do IRPJ e da CSLL apurados por *estimativa* não se qualificam como *crédito tributário*, mas como mera antecipação do pagamento deste.

(...)

31. *Conclusivamente, o débito relativo à antecipação do IRPJ e da CSLL apurada por estimativa não constitui crédito tributário e assim não se converteu pelo fato de ter sido objeto de DCOMP, não se sustentando como líquido e certo, inclusive porque é necessário o ajuste, ao final, para apuração do saldo do imposto.*

32. De fato, conforme preceitos do art. 2º c.c. art. 6º da Lei nº 9.430, de 1996, caso não recolhido ou pago a menor o valor da *antecipação* mensal dos tributos, é necessária a apuração destes ao final (31 de dezembro ou na data do encerramento das atividades ou dos demais eventos indicados na lei), com previsão de penalidade pecuniária, ainda que a pessoa jurídica venha a apurar prejuízo no balanço.

9

33. A propósito, não é desarrazoado prever a ocorrência de situação em que os valores antecipados sejam superiores ao valor do tributo devido, hipótese que reforça a conclusão de inexistência de *certeza e liquidez* das referidas antecipações.

Muito embora o referido parecer derive de consulta feita pela RFB sobre a possibilidade de cobrança de estimativas declaradas em Dcomp, é notória a distinção feita pela PGFN entre as antecipações pagas mensalmente e os créditos tributários apurados ao final do ano calendário.

Prosseguindo, o não recolhimento de estimativas não acarreta, aumenta, diminui ou necessariamente faz parte de outras infrações a serem apuradas ao final do ano. O imposto definitivo será influenciado por infrações que lhe são próprias como as omissões de receitas, exclusões indevidas, adições não realizadas, etc., as quais aumentam a base de cálculo do IRPJ e, por conseguinte, o **imposto devido**, e serão sancionadas com multa proporcional.

Deixar de recolher estimativas não é instrumento necessário para atingir apuração a menor do imposto definitivo, pois não aumenta a base de cálculo do IRPJ apurado (devido), podendo apenas influenciar o valor a recolher, caso tenha sido pago, pois deduz-se do imposto apurado, a exemplo das retenções na fonte.

Isso é diferente dos citados casos em que alguém pratica uma agressão e lesiona a vítima no intuito de matá-la, trata-se de uma etapa necessária, mesmo caso da falsificação de um documento para enganar a terceiro no intuito de ludibriá-la, no caso do estelionato. Deixar de recolher as estimativas não é etapa necessária para reduzir o imposto definitivo apurado.

Entendo que não há o necessário vínculo entre a conduta que seria preparatória (não recolhimento das estimativas) com o resultado almejado (redução do tributo na apuração definitiva), para que seja aplicado o princípio da consunção. Tanto que um pode existir sem o outro, em especial, pode haver multa isolada sem imposto devido ao final do ano e multa proporcional.

Ademais, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento das estimativas, o legislador não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo, aliás entendo que a legislação de vigência quer sua convivência.

2.3 DA SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO COM RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS E A NATURAL E NECESSÁRIA DECORRÊNCIA DAS MULTAS ISOLADAS

A regra geral de apuração do IRPJ é a da trimestralidade, ou seja, a cada trimestre deve ser apurado o IRPJ, de forma completa, com adições, exclusões, etc. e apurados a base cálculo, o imposto devido (antes das deduções) e o imposto a recolher.

A fim de permitir aos contribuintes a apuração anual, porém sem perder o Estado a regularidade de recolhimentos, permitiu-se a apuração anual do IRPJ, contudo com a obrigatoriedade de apuração mensal de estimativas a serem recolhidas e, uma vez recolhidas, compensadas contra o imposto definitivo (devido) apurado ao final do ano-calendário.

Nessa sistemática anual, houve a fixação, pelo legislador, da aplicação da multa de ofício isolada. A finalidade desta multa é dar efetividade à exigência legal de recolhimento mensal estimado para as pessoas jurídicas optantes pela apuração do lucro real anual. Não há dúvida de

que as pessoas jurídicas estariam, na prática, livres desta obrigação se não houvesse a previsão de uma sanção pelo descumprimento do recolhimento antecipado.

Sobretudo, caso não se pudesse penalizar o contribuinte por meio da multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas, a própria sistemática de apuração anual, que é opção e concessão em detrimento da regra geral, que é a apuração trimestral, se tornaria inócua.

Bastaria ao contribuinte aguardar o encerramento do ano-calendário, sem recolher estimativas, que estaria isento de qualquer responsabilização (exceto se apurar prejuízo fiscal), colocando-o em indevida vantagem em relação, tanto aos demais contribuintes, que efetuaram os devidos recolhimentos das estimativas, quanto àqueles que optaram pelo Lucro Real Trimestral. **Quebraria a lógica do sistema de apuração anual com estimativas mensais.**

A concomitância entre as multas proporcionais (sobre os tributos não declarados) e a multa isolada (sobre estimativas não recolhidas) é decorrência natural da sistemática de apuração do IRPJ por meio do Lucro Real Anual. Afastar a cobrança desta multa traz distorção ao sistema e, inclusive, pode colocar em situações distintas contribuintes que tiveram a mesma conduta.

Para exemplificar, tomaremos 5 situações hipotéticas em que os contribuintes teriam praticado a mesma infração, uma omissão de receitas, por exemplo, e deixado de recolher a mesma quantia em termos de estimativas. Teremos:

Situação 1), **Infração não absorvida**, pois teve lucro. Presume-se que o tributo sobre o lucro antes da infração já foi declarado espontaneamente. Toda a infração identificada seria tributada de ofício.

Situação 2), **Infração 50% absorvida** pelo prejuízo do exercício. Contribuinte com prejuízo no ano-calendário, o qual absorve parcialmente a infração. A diferença seria tributada de ofício.

Situação 3), **Infração quase totalmente absorvida** pelo prejuízo do exercício. O prejuízo antes da adição de infrações, ao absorvê-las, reduziria significativamente o lançamento de ofício de tributo com multa proporcional.

Situação 4), **Infração totalmente absorvida** pelo prejuízo do exercício. Após a absorção das infrações pelo prejuízo do exercício não restou tributo devido e, por consequência, lançamento de tributos de ofício a ser realizado.

Situação 5), **Não praticou infração**. Contribuinte não praticou infrações passíveis de multa proporcional, porém deixou de recolher estimativas, no mesmo valor que os demais.

Estabelecidas estas 5 situações, a seguir calcularemos qual seria o efeito, no valor das multas lançadas sobre elas, levando em conta as 3 teses existentes relativas à concomitância das multas proporcionais e da multa isolada, quais sejam:

- a) RESULTADO COM MULTA ISOLADA CONCOMITANTE, tese da aceitação da convivência da multa isolada com a multa proporcional, tese aplicada pela Receita Federal em sua atuação;
- b) RESULTADO EXCLUINDO TOTALMENTE A MULTA ISOLADA EM CASO DE CONCOMITÂNCIA, tese de que, havendo a incidência de multa proporcional, não pode haver lançamento de qualquer multa isolada;
- c) RESULTADO COM ABSORÇÃO DA MULTA ISOLADA APENAS ATÉ O LIMITE DA MULTA PROPORCIONAL, tese de que a multa isolada será absorvida até o limite da multa proporcional lançada. Caso a multa isolada exceda o valor da multa proporcional, essa diferença deve ser lançada.

Para melhor demonstrar e permitir a comparação, trazemos a tabela abaixo:

	Situação 1)	Situação 2)	Situação 3)	Situação 4)	Situação 5)
	Infração não absorvida , pois teve lucro	Infração 50% absorvida pelo prejuízo do exercício	Infração quase totalmente absorvida pelo prejuízo do exercício	Infração totalmente absorvida pelo prejuízo do exercício	Não praticou infração tributária sujeita à multa proporcional, mas deixou de recolher estimativas
Lucro (já tributado espontaneamente) ou Prejuízo antes das infrações.	10.000.000,00	-(10.000.000,00)	-(19.900.000,00)	-(20.000.000,00)	-(1.000.000,00)
Infração passível de multa proporcional	20.000.000,00	20.000.000,00	20.000.000,00	20.000.000,00	0,00
Lucro Real a tributar de ofício (após absorção do prejuízo de exercício, se for o caso)	20.000.000,00	10.000.000,00	100.000,00	0,00	0,00
IRPJ 25%	5.000.000,00	2.500.000,00	25.000,00	0,00	0,00
multa proporcional 75%	3.750.000,00	1.875.000,00	18.750,00	0,00	0,00
Estimativas não recolhidas	2.500.000,00	2.500.000,00	2.500.000,00	2.500.000,00	2.500.000,00

	Situação 1)	Situação 2)	Situação 3)	Situação 4)	Situação 5)
a) RESULTADO COM MULTA ISOLADA CONCOMITANTE					

Multa isolada 50% (aceitando a concomitância com multa proporcional)	1.250.000,00	1.250.000,00	1.250.000,00	1.250.000,00	1.250.000,00
Total de multas a pagar (proporcional + isolada)	5.000.000,00	3.125.000,00	1.268.750,00	1.250.000,00	1.250.000,00

Situação 1)	Situação 2)	Situação 3)	Situação 4)	Situação 5)
-------------	-------------	-------------	-------------	-------------

b) RESULTADO EXCLUINDO TOTALMENTE A MULTA ISOLADA EM CASO DE CONCOMITÂNCIA

Multa isolada de 50% (considerando a não aplicação em caso de concomitância)	0,00	0,00	0,00	1.250.000,00	1.250.000,00
Total de multas a pagar (proporcional + isolada)	3.750.000,00	1.875.000,00	18.750,00	1.250.000,00	1.250.000,00

Situação 1)	Situação 2)	Situação 3)	Situação 4)	Situação 5)
-------------	-------------	-------------	-------------	-------------

c) RESULTADO COM ABSORÇÃO DA MULTA ISOLADA ATÉ O LIMITE DA MULTA PROPORCIONAL

Multa isolada de 50% (considerando a absorção até o limite da multa proporcional)	0,00	0,00	1.231.250,00	1.250.000,00	1.250.000,00
Total de multas a pagar (proporcional + isolada)	3.750.000,00	1.875.000,00	1.250.000,00	1.250.000,00	1.250.000,00

Nos 5 casos hipotéticos acima, porém perfeitamente possíveis, os contribuintes tiveram a mesma conduta, qual seja:

- Praticaram infração tributária, omissão de receita, por exemplo, no montante de R\$ 20 milhões (com exceção da Situação 5) e;
- Não recolheram estimativas no montante de R\$ 2,5 milhões.

As situações 3), 4) e 5) são as que melhor demonstram o quanto a tese da não concomitância não cabe no método do Lucro Real Anual com recolhimento de estimativas mensais, tanto legalmente, como já demonstramos no item anterior, mas principalmente, como pretendemos demonstrar agora, sistematicamente.

Nas situações 4), em que não há incidência de multa proporcional e 5) em que sequer há infração sujeita a multa proporcional, vê-se que, apesar de praticarem a mesma conduta que os demais, por não terem incidência de multa proporcional, **acabam pagando a multa isolada “cheia”, sob qualquer das três teses, a), b) e c).** Isso difere das situações 1), Infração não absorvida, pois teve lucro 2) Infração 50% absorvida pelo prejuízo do exercício e 3)

Infração quase totalmente absorvida pelo prejuízo do exercício, para as quais, aplicando-se a consunção, quadros b) e c), os contribuintes **teriam a multa isolada zerada ou reduzida**.

Em especial, a comparação da situação 3) com as situações 4) e 5) demonstra que a não aplicação da multa isolada, pela tese da concomitância, traz distorção indevida, ilegal e, até mesmo, injusta, ao sistema.

Vejam que o contribuinte da situação 3) cometeu infrações assim como os demais, porém, por “sorte”, após a absorção das infrações pelo prejuízo do exercício, restou apenas um resquício de imposto devido sujeito à multa proporcional. Desta forma, aplicando-se a tese da não concomitância teríamos:

- Pela tese b), da exclusão total da multa isolada, ele ficaria sujeito apenas à multa proporcional (em valor mínimo) gerando uma diferença brutal em relação aos que praticaram a mesma conduta, mas tiveram prejuízo;

Aplicando-se a tese c), absorção da multa isolada até o limite da multa proporcional, à esta situação 3), ao menos diminuiria esta distorção.

Compare esta situação com as situações 4) e 5). Nestes casos, por não terem multa proporcional a pagar, estes contribuintes ficariam sujeitos à toda a multa isolada.

É visível a distorção causada pela tese da consunção, em especial a demonstrada no quadro b), exclusão total da multa isolada, pois aqueles com maior prejuízo e, até mesmo, que não praticaram infração da qual decorra multa proporcional, poderão vir a pagar multas em valor similar ou superior àquele que ficou sujeito à multa proporcional, ainda que mínima.

A tese da não concomitância faz com que os contribuintes nas situações 4) aquele com grande prejuízo e 5), aquele que não praticou infração sujeita à multa proporcional, sejam **os únicos a pagar multa isolada cheia**, a despeito de não ter sido sequer apurado imposto a pagar. Percebe-se que haveria uma quebra de toda a sistemática.

Pelo exposto, verifica-se que o não recolhimento das estimativas não é necessariamente ato preparatório à infração principal e que **as multas isoladas, nos moldes previstos na legislação, são necessárias e típicas da sistemática de apuração anual do IRPJ, logo, devem naturalmente conviver para que tal sistema tenha completude e efetividade, sob pena de inviabilização desta sistemática de apuração.**

2.4 CONCLUSÃO SOBRE A CONCOMITÂNCIA DE MULTAS

À vista do exposto, repele-se o argumento baseado na tese da consunção na tentativa de afastar a aplicação simultânea das multas comentadas. Não há como se reduzir o campo de aplicação da multa isolada com base no suposto concurso de normas sobre o mesmo fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque quaisquer fatos relacionados no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº

11.488/2007, não absorvem o fato relacionado nº inciso II do mesmo artigo e, sobretudo, porque **a multa isolada é condição necessária à existência da sistemática de apuração pelo Lucro Real Anual e sua aplicação é decorrência lógica desse sistema de apuração do IRPJ.**

Cabível, então, a aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada.

3 - DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Paulo Elias da Silva Filho