



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 19515.720262/2015-15  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-001.990 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de julho de 2017  
**Matéria** IRPJ - DESPESAS OPERACIONAIS  
**Recorrente** UNIMED PAULISTANA SOC COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010

MULTA DE NATUREZA SANCIONATÓRIA. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO.

O contribuinte deduziu de modo indevido valores de multas de natureza sancionatória aplicadas por outro ente federativo.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal. Lançamento procedente em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento a exigência de multa isolada do IRPJ e CSLL. Vencidos os Conselheiros Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa e Luiz Augusto de Souza Gonçalves que votaram pelo não provimento do recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Livia de Carli Germano, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Abel Nunes de Oliveira Neto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e José Roberto Adelino da Silva.

## Relatório

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Curitiba (PR), que manteve o auto de infração lavrado (fls. 881-896) em decorrência supostas infrações à legislação tributária, referente ao ano calendário de 2010, por meio dos quais são exigidos do Recorrente, pessoa jurídica tributada pelo regime do Lucro Real anual, crédito tributário de R\$ 26.472.762,30 referente ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ – e de R\$ 9.553.131,03 de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL –, acrescidos de juros de mora, e de multas proporcional (75%) e isolada (50%), em razão da glosa de despesas operacionais indedutíveis – multas por infrações fiscais – incluídas na Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ 2011, Ano-calendário 2010, com fundamento artigo 344, §5º do RIR de 1999.

2. Nos termos do Termo de Verificação Fiscal – TVF, às fls. 897-910, a fiscalização teve início em 20/09/2013, restou comprovado que a contribuinte escriturou na conta 4.4.3.8.1.9.9.0.0.1.1.0.1 - DÉBITOS EXTEMPORÂNEOS, o valor de R\$ 382.513.200,52, em virtude de sua adesão a um programa de parcelamento de dívidas tributárias do ISS – tributo municipal – e da contribuição federal Cofins.

3. Posteriormente, esse montante “*entrou na composição da linha 32. Outras Despesas Operacionais como parcela dedutível*”, da Ficha 05A – Despesas Operacionais – PJ em Geral da DIPJ 2011, A/C 2010.4.

4. Do total escriturado como *Outras Despesas Operacionais* R\$ 47.705.454,96 referem-se à redução das multas indicadas na tabela abaixo, retirada da fl. 899, decorrente da adesão da autuada a programas de parcelamentos de débitos tributários, estatuídos pela Lei Federal nº 11.941, de 27 de maio de 2009, e pela Lei Municipal de São Paulo-SP nº 14.129, de 11 de janeiro de 2006:

Data	D/C	Valor	Histórico
31/12/2010	D	4.486.139,48	Valor ref. COFINS - IN20 - reducao 100% multa
16/12/2010	D	41.168.187,95	Valor ref. ISS - PPI - IN20 - reducao 60% multa
31/12/2010	D	1.234.357,11	Valor ref. PIS - IN20 - reducao 100% multa
01/12/2010	D	235.920,60	Valor ref. reducao multa 60% - REFIS IV
01/12/2010	D	252.155,36	Valor ref. reducao multa 60% - REFIS IV
01/12/2010	D	328.694,46	Valor ref. reducao multa 60% - REFIS IV

5. Segundo a Autoridade Fiscal, a contrapartida dos lançamentos contábeis referidos encontra-se na conta de receita: 3.3.4.9.1.9.9.0.0.2.0.06 - CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

6. No caso em tela, UNIMED PAULISTANA computou na DIPJ do ano-calendário de 2010, os valores das referidas multas como despesas dedutíveis e os benefícios fiscais auferidos como receitas na linha 39. OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS da Ficha 06A da mesma declaração.

7. Nos termos da decisão recorrida, a situação em exame enquadrar-se-ia, portanto, na hipótese tratada pela Solução de Consulta nº 21 – Cosit, de 06/11/2013, segundo a qual as receitas oriundas de reduções de multas de ofício decorrente da fruição do benefício previsto no art. 1º, § 3º, inciso I, da referida Lei nº 11.941, de 2009, não devem ser computadas na apuração do lucro real, porque envolvem multas indedutíveis, haja vista que não fizeram parte da apuração dos períodos anteriores.

8. Segundo a decisão recorrida, o art. 4º, §2º, I, da Lei municipal estabelece que o débito a ser constituído corresponderia a 50% do valor da multa; nessas circunstâncias o benefício auferido deveria ser, como de fato o foi, lançado como receita – em 39.OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS da Ficha 06A da DIPJ 2011 – enquanto as despesas correspondentes deveriam ser computadas como despesas não dedutíveis, uma vez que se enquadram na situação descrita no parágrafo 5º do artigo 344 do RIR de 1999.

9. De acordo com as conclusões da autoridade fiscal, com a qual se coadunou o julgador a quo, na apuração do lucro real, portanto, a regra básica – argumenta a Autoridade Fiscal – é a da indedutibilidade das multas fiscais, entre elas as multas lançadas de ofício. São dedutíveis, de outra parte, as multas de natureza compensatória, vale dizer as que visam compensar o sujeito ativo por eventuais prejuízos incorridos em virtude do atraso no pagamento do que era devido, por se caracterizarem como penalidades de natureza civil, por exemplo: a multa de mora (cf. art. 61, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430, de 1996) e os juros de mora (cf. arts. 5º, § 3º, e 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996).

10. O Acórdão ora Recorrido (06-53.511 - 1ª Turma da DRJ/CTA) recebeu a seguinte ementa:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**  
Ano-calendário: 2010

**MULTA DE NATUREZA SANCIONATÓRIA. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO.**

A Autoridade Fiscal a quo demonstrou - sem ser contraditada - que a contribuinte deduziu de modo indevido valores de multas de natureza sancionatória aplicadas por outro ente federativo, lançamento procedente.

**MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO.**

É cabível a aplicação simultânea da multa isolada - por falta ou insuficiência do recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo estimada - e da multa proporcional ao tributo exigido no auto de infração.

**Impugnação Improcedente****Crédito Tributário Mantido**

5. Em seu Recurso (fls. 1139 - 1179) que é praticamente uma repetição da sua Impugnação, alega em resumo que:

i) O Lançamento seria Nulo já que a Fiscalização não atentou para o fato de que no ano-calendário de 2010, a cooperativa apurou saldo negativo de IRPJ e de CSLL, declarados na DIPJ retificadora apresentada em 30.01.2012 – cf. cópia juntada às fls. 1.039-1.069 – que era de conhecimento da Fiscalização. Na ficha 12A daquela DIPJ verifica-se a existência de um saldo negativo de R\$ 7.666.498,48 de IRPJ, enquanto na ficha 17, referente à CSLL, consta um saldo negativo de R\$ 1.887.098,95. Nessas condições, afirma: *considerando a existência de saldo negativo em favor da impugnante e constatando supostas ausências de pagamentos de IRPJ e CSLL, caberia à Fiscalização primeiramente recompor toda a apuração do período de 2010 para reajustar os saldos negativos, e, se ainda sim constatasse falta de recolhimentos de IRPJ e CSLL, exigir da Impugnante apenas a diferença destes valores.*

ii) A Fiscalização ao analisar a apuração do IRPJ e da CSLL relativa ao ano base de 2010, não se ateve às especificidades da metodologia de contabilização dispostas na IN/ANS n. 20/2008, e incorreu em equívoco no lançamento tributário ao glosar todo o valor do benefício relativo às multas de ofício obtidas pela Recorrente na anistia municipal e que supostamente teriam sido lançadas como despesas dedutíveis na apuração do lucro real no montante de R\$ .39.984.141,47.

iii) A fiscalização interpretou incorretamente o RIR de 1999 e a Solução de Consulta COSIT n° 21 de 2013; e, por fim,

iv) A fiscalização aplicou multa isolada em concomitância com a multa de ofício, em contrariedade a entendimento majoritário do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF.

6. É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva - Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

Inicialmente cumpre ressaltar que o Recurso objeto do presente julgamento, em quase sua totalidade é uma repetição dos argumentos aduzidos em Impugnação (fls. 927-958), até mesmo no seu total de páginas.

Todas as suas argumentações foram absolutamente enfrentadas no julgamento de piso e, em seu recurso, o contribuinte não as ataca, simplesmente repete os argumentos e razões de impugnação, insurgindo-se basicamente contra a fiscalização.

No que se refere à preliminar suscitada pelo Recorrente, como bem observado pelo julgador *a quo*, todo o montante declarado como saldo negativo foi reconhecido pela Autoridade Fiscal competente e empregado para compensar débitos apresentados voluntariamente pela contribuinte.

Assim, o crédito tributário decorrente de deduções indevidas, no caso concreto, não foram levadas em conta para diminuir os respectivos saldos negativos que vieram, por fim, a ser compensados pela contribuinte.

Desta feita, não subsiste a razão que fundamenta o pedido de nulidade manejado pelo Recorrente, razão pela qual não acolho a preliminar.

No mérito, como bem asseverado na decisão recorrida, o fato de a recorrente obedecer às regras de escrituração estabelecidas pelos órgãos reguladores não afeta a natureza do lançamento em questão

O fato é que a contribuinte não contestou a inclusão entre as despesas dedutíveis declaradas à Receita Federal no ano-calendário de 2010 o montante de R\$ 39.984.141,47 oriundo de multas de ofício aplicadas pelo Fisco Municipal, cuja comprovação igualmente não foi contestada.

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.*

Como bem ressalvado pela autoridade fiscalizadora e ratificado pela julgadora, o benefício auferido na esfera municipal foi escriturado corretamente como receita operacional, enquanto as despesas respectivas deveriam ter sido computadas como despesas não dedutíveis, uma vez que se enquadram na situação descrita no parágrafo 5º do artigo 344 do RIR de 1999.

Ocorre que as despesas indedutíveis (R\$ 45.781.549,91), não contemplaram as despesas advindas dos benefícios auferidos em razão da negociação com o Fisco municipal, razão pela qual restou comprovado que todo seu montante foi indevidamente computado como despesa dedutível pela Recorrente, em ofensa à legislação de regência da matéria, dado que se tratava de multas de ofício e, por isso, foram corretamente glosadas.

Ademais, coaduno da conclusão do julgador *a quo* no sentido de que o raciocínio da contribuinte que pugna que se dê ao benefício obtido na esfera municipal tratamento equivalente ao concedido pela Lei nº 11.941/2009 (neutralidade do tratamento tributário) não pode face à impossibilidade de *estender a abrangência do dispositivo legal, dada a necessária interpretação restritiva a ser aplicada nesse tipo de matéria.*

Desta feita, não há como acolher tais razões de mérito do Recorrente, razão pela qual entendo que a decisão recorrida não merece reparo neste particular.

Entretanto, no que se refere à alegação de impossibilidade da duplicidade da multa isolada e de ofício, concordo com as razões do Recorrente. Isto porque, sigo o entendimento acerca da impossibilidade da aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário.

Tal fato se deve à conclusão de que o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Uma vez que as estimativas são meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significa dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato.

Neste ponto entendo assistir razão ao Recorrente e me permito valer dos fundamentos aduzidos pelo Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes no Acórdão 1201-00.235:

*As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.*

*Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.*

*Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.*

*A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da nonna punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.*

*É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.*

*Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.*

*Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.*

*No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:*

*Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.*

*O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.*

*Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não*

*fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?*

*Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.*

*Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.*

*Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.*

*É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.*

No mesmo sentido são as conclusões da colega Conselheira Luciana Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin (Acórdão 1401001.421):

*Destarte, há concomitância se multas isolada e proporcional forem aplicadas como consequência da não antecipação de parcela do tributo devido que também não foi paga no ajuste. Isso ocorre, por exemplo, quando se verifica uma omissão de receita. A receita excluída no cálculo da estimativa é uma etapa preparatória do não pagamento do tributo devido no balanço final do mesmo ano-calendário. O mesmo fenômeno ocorre quando se efetua uma glosa de despesa que havia sido incluída no cálculo da estimativa apurada em balanço de suspensão ou redução. O impacto que a não antecipação causa na apuração do tributo devido é devidamente penalizado pela multa proporcional.*

Diga-se ainda que a questão é objeto de Súmula do CARF nº 105, que entendo permanecer aplicável aos fatos geradores posteriores à edição da Lei nº 11.488/07 *in verbis*:

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

Outrossim, tal posição encontra guarida em diversas decisões deste Conselho, incluindo-se esta mesma Turma Ordinária.

Assim, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir os lançamentos de multa isolada de IRPJ e multa isolada de CSLL.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva