



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

**Processo n°** 19515.721635/2013-03  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1301-003.348 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de setembro de 2018  
**Matéria** IRPJ/CSLL  
**Recorrente** INEPAR EQUIPAMENTOS E MONTAGENS S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

REVERSÃO DE PROVISÕES DE IRPJ DIFERIDO. GANHO FUTURO NÃO OCORRIDO.

A reversão de provisão de IRPJ Diferido sobre ganho futuro que não ocorreu não deve ser objeto de incidência de tributo, haja vista não ter havido qualquer acréscimo patrimonial.

MULTA ISOLADA. EXIGÊNCIA CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, mas não pode ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do imposto, apurado de forma incorreta pelo contribuinte, no final do período base de incidência.

MULTA DE OFÍCIO - NATUREZA CONFISCATÓRIA

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2009

CSLL REFLEXO DE IRPJ.

Aplica-se à CSLL o mesmo que foi decidido em relação ao IRPJ, por se tratar de lançamento reflexo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por unanimidade de votos, não conhecer do recurso na matéria já julgada no acórdão 1402-002.149; (ii) na parte conhecida, dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: (a) por unanimidade de votos, excluir os valores de R\$ 6.976.000,00 da base de cálculo do IRPJ, e de R\$ 2.520.000,00 da base de cálculo da CSLL; e (b) por maioria de votos, afastar a cobrança da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, vencidos os Conselheiros Nelso Kichel e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por manter essa exigência.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

Participaram do presente julgamento os seguintes Conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Ausente justificadamente a Conselheira Bianca Felícia Rothschild.

## **Relatório**

Trata-se de Auto de Infração (fls. 167 e ss.) lavrado para lançamento de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, acrescidos de juros de mora e de multa de ofício, determinada à razão de 75%. Lançou-se também multa isolada referente a ambos os tributos, decorrente do recolhimento ou recolhimento a menor de IRPJ/CSLL sobre base de cálculo estimada.

Fora consignado no termo de verificação de infração fiscal (TVF) de fls. 157 e ss. que a interessada incorreu nas seguintes infrações: (i) adições não computadas na apuração do lucro real / falta de recolhimento de CSLL e (ii) falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre base de cálculo estimada.

Sobre as adições não computadas na apuração do lucro real e a falta de recolhimento de CSLL, a autoridade autuante informou ter apurado, com base nas respostas da interessada no curso da ação fiscal:

Que o valor de R\$ 18.625.056,78, informado na ficha 06A linha 67 (CSLL) da DIPJ, "é constituído de contrapartida de crédito da base negativa da CSLL no valor de R\$ 16.105.056,78 e de reversão dos valores provisionados no ano calendário de 2008, por conta de ganhos sobre futuros parcelamento de impostos no valor de R\$ 2.520.000,00" (sic);

Que o valor de R\$ 51.712.268,86, informado na ficha 06A linha 69 (provisão para IRPJ), "é constituído de crédito de prejuízo fiscal de IRPJ no valor de R\$ 44.736.268,86 e de reversão dos valores provisionados no ano calendário de 2008, por conta de ganhos sobre futuros parcelamento de impostos no valor de R\$ 6.976.000,00" (sic);

Que a interessada esclareceu que ambos os valores acima não foram oferecidos à tributação, razão pela qual o seu somatório R\$ 70.337.325,64 foi objeto do auto de infração.

Quanto às multas isoladas de IRPJ e CSLL, disse a fiscalização que, na apuração das estimativas desses tributos em dezembro, a interessada não adicionou os valores da contrapartida do lançamento contábil de créditos de prejuízos fiscais e bases negativas e as reversões de provisões por conta de ganhos sobre futuros parcelamentos. Diante de tal fato, apurou as estimativas devidas e, sobre elas, lançou as penalidades em questão à razão de 50%.

Notificada, o Contribuinte apresentou a impugnação de fls. 191 e ss., alegando em síntese:

que "aderiu ao parcelamento da Lei nº 11.941/09, a qual prevê a não inclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL da parcela equivalente à redução do valor das multas, juros e encargos legais, redução esta que deve ser entendida no seu sentido amplo, bem como o prejuízo fiscal/base negativa de CSLL utilizados para liquidar as multas e os juros, não se configuram como receitas e, por isso, não devem ser oferecidos à tributação". Discorreu que, "considerando que as multas e os juros são despesas, a princípio os mesmos deveriam ser adicionados ao lucro líquido [art. 249 do RIR/99]. No entanto, as despesas somente são adicionadas ao lucro líquido, quando estas estão atreladas a uma receita. Em outras palavras, significa dizer, que as despesas somente são consideradas para apuração do lucro real, pois para o pagamento das mesmas, há uma contrapartida, qual seja, o desembolso por parte do contribuinte de uma determinada quantia (receita). Esta receita é tributável e não as multas e os juros. No caso em questão, ao utilizar de prejuízo fiscal e de base negativa da CSLL para 'liquidar' as multas e os juros, a Recorrente não desembolsou quantia alguma (receita). (...) não precisou efetuar 'retirada de caixa', ou seja, não realizou desembolso efetivo, esse sim, tributável. (...) Não obstante tal conclusão, cumpre salientar que o prejuízo fiscal e a base negativa de CSLL, na regra geral, ou seja, na utilização dos mesmos para compensação com o lucro real, não são receitas e, portanto, não são adicionados ao lucro líquido para a apuração do lucro real"; - que "a reversão da provisão por conta de ganhos sobre futuro parcelamento não devem sofrer tributação do IRPJ e da CSLL, uma vez que só foi realizada para ajustar equívoco contábil, dado que o parcelamento que ensejou os referidos ganhos não foi efetivado, ou seja, não gerou efeitos patrimoniais e, portanto, não causou nenhum dano ao erário.";

· que "é vedada a exigência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas depois de encerrado o respectivo ano-calendário e realizado os fatos geradores do IRPJ e da CSLL; bem como a cumulação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL com a multa de ofício pelo não recolhimento dos tributos em comento"; que "as multas aplicadas foram definidas em patamares desproporcionais e confiscatórios, em total descompasso com as orientações legais e constitucionais aplicáveis";

que "é ilegal a incidência dos juros de mora sobre a multa punitiva aplicada, uma vez que inexistente permissivo legal para tanto, nos termos dos artigos 3º e 161, do Código Tributário Nacional, e 84, I da Lei nº 8981/95.

A DRJ/RJO, através do Acórdão nº 12-68.698, julgou inteiramente procedente o pleito do Contribuinte, com o fundamento exposto na ementa abaixo:

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

*Ano-calendário: 2009*

*CRÉDITO DE PREJUÍZO FISCAL E DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. UTILIZAÇÃO NA REDUÇÃO DE MULTAS, JUROS E ENCARGOS LEGAIS. VALOR NÃO TRIBUTÁVEL.*

*Não será computada na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS a parcela equivalente à redução do valor das multas, juros e encargo legal em decorrência do disposto nos arts. 1º, 2º e 3º da Lei nº.11.941, de 2009. (Parágrafo único do artigo 4º., da Lei nº.11.941, de 2009.*

Os demais argumentos relativo às multas aplicadas e a cobrança de juros sobre multa de ofício foram prejudicados pelo provimento do mérito.

Em razão do valor afastado, foi interposto Recurso de Ofício da decisão, o qual foi julgado no CARF através do Acórdão nº 1402-002.149, com integral **provimento do Recurso de Ofício**, cujo dispositivo transcrevo abaixo:

*Por todo o exposto, Voto por dar provimento ao recurso de ofício e, com o restabelecimento da exigência, determinar o retorno dos autos ao Órgão julgador de primeira instância para que seja prolatada decisão complementar com análise das demais razões de defesa apresentadas na impugnação e não analisadas no acórdão recorrido.*

O acórdão proferido reformou a decisão *a quo*, e determinou o retorno para que fossem analisados os demais argumentos, relacionados às multas aplicadas e à cobrança de juros, para que não houvesse supressão de instância.

A DRJ/RJO julgou os demais pontos, através do Acórdão nº 12-086.242 (fls. 439 e ss.), negando provimento aos demais pontos da impugnação, em acórdão assim ementado:

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

*Ano-calendário: 2009*

*LUCRO LÍQUIDO. EXCLUSÃO INDEVIDA. RESULTADOS NEGATIVOS UTILIZADOS NA LIQUIDAÇÃO DE MULTAS E JUROS.*

*São tributáveis as receitas correspondentes à liquidação de multas e juros com utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL, benefício fiscal concedido no âmbito do parcelamento especial definido pela Lei n.º 11.941/09.*

*ATIVIDADE VINCULADA. ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.*

*As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos regularmente editados.*

*JUROS DE MORA. TAXA SELIC. APLICABILIDADE.*

*A exigência de juros de mora em percentual equivalente à taxa Selic encontra respaldo no art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, falcendo competência à autoridade fiscal para negar validade ao comando legal.*

*INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. APÓS ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. CABIMENTO.*

*Cabível a multa exigida isoladamente, quando a pessoa jurídica sujeita ao pagamento mensal do IRPJ, determinada sobre a base de cálculo estimada, deixar de efetuar o seu recolhimento dentro do prazo legal de vencimento, por expressa previsão legal. A referida multa é aplicável quando a falta é detectada após o encerramento do exercício de apuração da base de cálculo destes tributos, por interpretação lógica do disposto no artigo 44, II, b da Lei 9.430/1996.*

*MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTOS. MATERIALIDADES DISTINTAS. A partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007 a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Irresignado, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, reiterando as razões de sua Impugnação.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende a todos os requisitos de validade, devendo ser, *a priori*, conhecido por este Colegiado.

O Recurso apresentado pelo Contribuinte possui os seguintes argumentos:

a) Da não configuração do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL como receita passível de tributação, através da utilização dele para redução de multas e juros no Parcelamento instituído pela Lei nº 11.941/09, com base no seu art. 4º, parágrafo único.

b) Do equívoco contábil no ajuste do lucro líquido no ano calendário 2008 que não ensejou prejuízo ao Erário após o seu saneamento no ano calendário 2009;

c) Da impossibilidade de exigência da multa isolada por ausência do recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL concomitante à multa de ofício de 75%;

d) Do caráter confiscatório e desproporcional das multas aplicadas;

e) Não incidência de juros sobre multa de ofício;

Em relação ao primeiro item do Recurso Voluntário, se verifica que é exatamente a matéria que foi objeto de julgamento no **Acórdão CARF nº 1402-002.149**, no sentido contrário ao pleito do contribuinte.

A despeito da minha discordância pessoal acerca do resultado do julgamento, fato é que a matéria foi decidida no âmbito desse CARF, através do efeito devolutivo do Recurso de Ofício, do qual o contribuinte foi regularmente notificado (fl.399) e optou por não apresentar quaisquer *contrarrazões*.

Desse modo, entendo que o Recurso Voluntário não deve sequer ser conhecido neste ponto, visto que o teor da decisão *a quo* se limitou apenas às demais questões pendentes de julgamento - sem prejuízo, entretanto, do direito do Recorrente de, após a prolação do acórdão decorrente do presente julgamento, interponha Recurso Especial versando sobre a totalidade da matéria tratada no Acórdão nº 1402-002.149 e neste.

Passo aos demais pontos.

**I) Do equívoco contábil no ajuste do lucro líquido no ano calendário 2008 que não ensejou prejuízo ao Erário após o seu saneamento no ano calendário 2009.**

A Fiscalização cobrou do contribuinte os valores de R\$ 2.520.000,00 a título de CSLL e R\$ 6.976.000,00 de IRPJ em razão da reversão, no ano-calendário de 2009, das provisões de IRPJ e CSLL Diferidos estabelecidas em 2008, decorrentes de ganhos futuros advindos da adesão a parcelamento, no montante de R\$ 30.000.000,00. Aduziu a fiscalização

que "*não há previsão de isenção para a reversão de provisões por conta de ganhos sobre futuro parcelamento de impostos*".

Com a devida vênia ao entendimento da fiscalização, entendo que o contribuinte tem razão neste ponto.

Explica o Recorrente que efetuou lançamento contábil de desconto parcial de impostos a pagar no montante de R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais) por conta de pedido de parcelamento, com débito no seu passivo não circulante, e crédito na conta de resultados (Descontos obtidos) - fl.251. Em razão do diferimento dos ganhos, excluiu esse valor na Parte A do LALUR.

Em 2008 ainda, houve o pagamento de parcela destes débitos por parte do Contribuinte, no valor de R\$ 2.000.000,00, que foram processados através de quatro adições no LALUR.

Ao final do exercício de 2008, portanto, foi lançado o valor de R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais) na coluna de exclusões, R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) na coluna de adições, permanecendo, assim, o **ganho diferido de R\$ 28.000.000,00** (vinte e oito milhões de reais), como é possível verificar, respectivamente, nas páginas 35 e 37, do Livro LALUR nº 12 (fls. 264-265).

Sobre o ganho diferido indicado acima, a Recorrente calculou o IRPJ diferido no valor de R\$ 6.976.000,00 (seis milhões, novecentos e setenta e seis mil reais) e a CSLL diferida no valor de R\$ 2.520.000,00 (dois milhões, quinhentos e vinte mil reais), lançando as provisões respectivas em sua contabilidade.

Em 2009, a Recorrente verificou de forma definitiva que não haveria o parcelamento dos débitos almeçados, com o desconto que fora considerado no ano anterior, efetuando assim o estorno dos lançamentos de 30/09/2008, em 31/12/2009 (fl. 286). Para regularizar a situação, a Recorrente fez adições no Livro LALUR nº 13, no valor de R\$ 28.000.000,00 (fls. 292 e ss.).

Por consequência, diante do estorno dos ganhos contabilizados em 2008, a Recorrente também realizou o estorno do IRPJ e CSLL diferidos – Livro Razão nº 129, pg. 43 e Livro Diário nº 107, pg. 63 e 64 –, uma vez que, conforme relatado, o parcelamento não se efetivou, o benefício não se concretizou e, portanto, não ensejou efeitos patrimoniais passíveis de tributação.

Via de regra, o raciocínio da fiscal estaria correto: havendo a reversão de uma provisão, há que se reconhecer uma receita correspondente, submetendo-a à tributação no exercício do seu reconhecimento contábil.

Entretanto, no presente caso, houve um reconhecimento contábil equivocado de um ganho futuro, com a correspondente provisão dos tributos sobre esse ganho, e no exercício seguinte, verificando que a receita não se concretizaria, o Recorrente efetuou o estorno no mesmo exercício, e não no exercício em que foi reconhecido inicialmente, revertendo as provisões.

A despeito do erro contábil, pode-se verificar que não houve qualquer impacto ao Erário, em razão do Recorrente ter apurado bases negativas de IRPJ e CSLL, e que as provas juntadas à impugnação demonstraram cabalmente o equívoco nesse ponto.

Além disso, é preciso frisar que não houve acréscimo patrimonial que justifique a tributação, haja vista que foi realizado - ainda que incorretamente - o estorno do ganho futuro que não ocorreu, o que afetaria a validade das provisões feitas.

Desse modo, voto por afastar os valores de R\$ 6.976.000,00 da base de cálculo do IRPJ, e R\$ 2.520.000,00 da base de cálculo da CSLL.

**II) Da impossibilidade de exigência da multa isolada por ausência do recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL concomitante à multa de ofício de 75%;**

Sobre esta matéria, adianto que já me manifestei no Acórdão CARF nº 1301-003.227, julgado em Julho de 2018, no qual este Colegiado, por maioria, o entendimento abaixo reproduzido.

Havendo cobrança simultânea de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas (em razão da glosa do ágio amortizado) e multa de ofício por falta de pagamento do IRPJ e CSLL apurados no ajuste anual, deve ser mantida apenas a multa de ofício. Este é o teor literal da Súmula CARF nº 105, *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.*

Adianto que entendo ainda ser aplicável a Súmula CARF nº 105, a despeito do dispositivo mencionado em seu texto ter sido alterado pela Lei nº 11.488/2007, cuja validade abarca os fatos geradores do presente feito. Por razões de clareza e transparência na motivação, explano meus fundamentos.

A aplicação de qualquer súmula, mormente à luz do novel CPC/2015, deve se dar em atenção à racionalidade tópico-problemática que orienta a sua adequada compreensão, tanto que os dispositivos relativos à motivação das decisões dá um tratamento peculiar a elas:

*Art. 489. São elementos essenciais da sentença:*

*§ 1º-Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:*

*(...)*

*V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, **sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;***

*VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, **sem demonstrar a existência de***

**distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.**

É dizer, a súmula tem seu conteúdo normativo determinado não pelo seu texto sumular, mas pelas fundamentos determinantes que lhe são subjacentes, que deverão ser, efetivamente, o "fiel da balança" de sua aplicação.

Assim, compulsando os precedentes que deram origem à Súmula CARF nº 105, entendeu a jurisprudência dominante que não poderiam ser exigidas concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício, em razão da absorção daquela por esta - *princípio da consunção ou absorção*, típico do Direito Penal, para os casos em que condutas que lesem determinado bem são punidas por tipos penais distintos. Senão vejamos o Acórdão CSRF nº 9101-001.261:

*Segundo as lições de Miguel Reale Junior: "pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave..." E prossegue "no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave".*

*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 dizer, o fundamento da súmula é o fato da infração que dá causa à multa isolada ser menos gravosa que o fato que justifica a multa de ofício, razão pela qual esta absorve aquela. O que define a conduta lesiva ao bem tutelado pela regra penal é exatamente a hipótese de incidência dela (lembrando que uma regra jurídica possui hipótese e consequência jurídica), estando sujeita a uma penalidade, estabelecida em sua prescrição.

Pois bem, a lei nº 11.488/2007 alterou a Lei nº 9.430/96, em relação aos dispositivos sucessivamente apresentados:

***Lei nº 9.430/96***

*art. 44 (...)*

*§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

*IV -isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda*

*que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;*

***Lei nº 11.488/2007***

*Art. 44. (...)*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*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;(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*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.*

Pela leitura do dispositivo, podemos verificar que a Lei nº 11.488/07 trouxe algumas inovações: I) estendeu a hipótese de multa pros casos de rendimentos auferidos por pessoa física, de fonte pagadora no exterior, que não tenham sido tributados no país da fonte; II) em relação à hipótese existente, reduziu o valor da multa para 50%.

Como se vê, em relação à hipótese de falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL, não houve alteração da *fattispecie* punitiva - é dizer, a conduta típica permaneceu a mesma, apenas com alteração da sanção aplicada. Ou seja, os fundamentos para a aplicação do *princípio da consunção* - motivo determinante da Súmula CARF nº 105 - permanecem presente, haja vista que as condutas ofensivas continuam as mesmas (com a ressalva do acréscimo do art. 44, II, "a" da Lei nº 9.430/96), com alteração apenas na prescrição penal estabelecida pela legislação.

As condutas indicadas nas duas normas infracionais continuam sendo uma meio de execução da outra, sem que qualquer alteração nesse ponto tenha decorrido da nova redação legal.

Isso decorre da diferença entre *texto legal* e *norma jurídica*, evidenciada no Direito Positivo pelo art. 13, §2º da Lei Complementar nº 95/98, que autoriza o reconhecimento de que a norma infracional pré e pós-lei 11.488/2007 possuem hipóteses de incidência que se superpõem, a despeito da alteração da numeração e posição dos dispositivos.

Em razão disso, não entendo ter havido modificação de circunstâncias fáticas ou jurídicas que se afastem dos motivos determinantes da Súmula CARF nº 105, de modo que ela permanece aplicável a casos após a edição da Lei nº 11.488/2007.

Entretanto, durante o julgamento, ***fui acompanhado pela maioria dos julgadores pelas conclusões, razão pela qual deve constar expressamente o fundamento prevalecente na Turma, conforme art. 63, §8º do RICARF.*** O entendimento prevalecente está conforme o voto vencedor no Acórdão CARF nº 1301-002.736, proferido pelo Ilustre Conselheiro José Eduardo Dornelas, reproduzido abaixo:

A multa isolada aplicada tem como origem as diferenças entre as base de cálculo mensais apuradas pela recorrente e pela fiscalização, e decorre das glosas efetuadas em procedimento de fiscalização, que constatou entre outras infrações, deduções indevidas de despesas/custos na apuração do lucro real do período. Não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo contribuinte optante do lucro real anual.

Penso que as discussões relacionadas à aplicação da multa isolada devem levar em conta o motivo que levou a autoridade fiscal a aplicá-la, pois ela não se destina a punir casos de omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido. Nessas infrações, deve ser aplicada apenas a multa de ofício, ao contrário do que ocorre na hipótese do **não recolhimento** (total ou parcial) **de estimativas mensais apuradas e declaradas** pelo contribuinte optante do lucro real anual, onde se aplica a denominada multa isolada.

Isso porque, no meu sentir, a multa isolada foi instituída para punir apenas os contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixavam de recolher as estimativas mensais. É que encerrado o ano base, já não é juridicamente possível exigir as estimativas, vez que elas possuem natureza de antecipação do tributo a ser apurado no final do período. Assim, encerrado o período, o Fisco só pode exigir o valor devido e não as antecipações. Vale dizer, as estimativas só podem ser exigidas no curso do respectivo período de apuração.

Assim, para que a norma que determina o recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa seja imperativa, e **não reduzida a mera recomendação**, instituiu-se **a multa isolada**, com o propósito específico de punir o descumprimento da norma que impõe a estes contribuintes o recolhimento mensal por estimativa.

Por isso, a aplicação da referida multa isolada deve limitar-se apenas ao caso em que foi concebida. Aplicá-la a casos de glosas de despesas efetuadas em procedimento de fiscalização, como é a hipótese dos presentes autos, é uma forma de exacerbar a penalidade **sem previsão legal**.

Ademais, existe entendimento de que a aplicação da multa de ofício afastaria, pelo **princípio da consunção**, a multa isolada. O E STJ tem decisões nesse sentido, das quais é exemplo a decisão proferida no REsp nº 1.496.354/PR. (...)

Assim, ao abrigo do princípio da consunção, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é, sem dúvida, a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Logo, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa do que o ilícito principal. É o que os penalistas, à propósito, denominam de "princípio da consunção".

Desse modo, voto por afastar a cobrança da multa isolada por falta de recolhimento ou recolhimento a menor do IRPJ e CSLL sobre estimativas.

### **III) Confiscatoriedade e desproporcionalidade da multa**

A multa foi aplicada nos percentuais previsto pelo lei nº 9.430/96, de forma adequada à descrição dos fatos. Para que se adentrasse nesse mérito, teríamos de adentrar na análise constitucional da norma legal que a veiculou, o que refoge à competência de órgãos julgadores administrativo, sendo de exclusiva competência do Judiciário.

Nesse sentido, o enunciado da Súmula 02 do CARF.

**Súmula CARF nº 2:** O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assim, não procede a alegação do contribuinte.

#### **IV) Juros sobre multa de ofício**

Sobre essa matéria, há muito me manifesto no sentido de reconhecer a não incidência de juros sobre multa de ofício. Entretanto, a matéria se encontra hoje sumulada pelo CARF, através da Súmula nº 108:

#### ***Súmula CARF nº 108***

*Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.*

Desse modo, em observância à determinação regimental, aplico a súmula CARF para negar provimento ao pleito do contribuinte.

#### **V) Conclusão**

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente o Recurso Voluntário, não conhecendo da matéria julgada no Acórdão CARF nº 1402-002.149, e na parte conhecida, dando provimento parcial para:

a) afastar os valores de R\$ 6.976.000,00 da base de cálculo do IRPJ, e R\$ 2.520.000,00 da base de cálculo da CSLL.

b) afastar a cobrança da multa isolada por falta de recolhimento por estimativas de IRPJ e CSLL;

É como voto.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto

Processo nº 19515.721635/2013-03  
Acórdão n.º **1301-003.348**

**S1-C3T1**  
Fl. 14

---