



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



<b>PROCESSO</b>	<b>16327.720790/2011-61</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1302-007.541 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	21 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	BANCO CARGILL S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

DESMUTUALIZAÇÃO. CETIP.

Uma associação não pode se transformar em uma S/A, pois associação é registrada no Registro Civil das pessoas jurídicas e a S/A é registrada na Junta Comercial, logo, haverá sempre solução de continuidade, se possível fosse que o patrimônio de uma associação pudesse ser destinado a formação de uma sociedade.

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO. Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a CSLL apurada em balanço de redução, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício. O instituto da consunção (ou da absorção) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

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

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

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

TRIBUTO INDEDUTÍVEL. EXIGIBILIDADE SUSPENSA.

Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos discutidos judicialmente, cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, tendo nítido caráter de provisão.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos.

Acordam os membros do colegiado: (i) em relação à questão referente ao ganho de capital, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator. O Conselheiro Henrique Nimer Chamas e a Conselheira Natália Uchôa Brandão votaram pelas conclusões; (ii) em relação à dedutibilidade da CSLL, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator, vencidos o Conselheiro Henrique Nimer Chamas e as Conselheiras Miriam Costa Faccin e Natália Uchôa Brandão; (iii) em relação à multa isolada, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Alberto Pinto Souza Júnior (relator) e Marcelo Izaguirre da Silva. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Henrique Nimer Chamas.

*Assinado Digitalmente*

**Alberto Pinto Souza Junior** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Henrique Nimer Chamas** – Redator designado

*Assinado Digitalmente*

Sérgio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Miriam Costa Faccin, Marcelo Izaguirre da Silva, Natalia Uchoa Brandão, Henrique Nimer Chamas, Sérgio Magalhães Lima e Alberto Pinto Souza Junior.

## RELATÓRIO

O presente processo tem, por objeto, os seguintes autos de infração lavrados em face de Banco Cargill S.A. (contribuinte):

a) **Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas - IRPJ**, (a fls. 389 e segs.) pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 57.252,19, referente ao fato gerador de 2008 (lucro real anual), sendo assim descrito os fatos apurados:

“001 – Outros Resultados Não Operacionais

Ganhos Auferidos em Devolução do Patrimônio Social de Entidades Isentas

Omissão de ganho auferidos na devolução do patrimônio social de entidade isenta, conforme Termo de Verificação Fiscal.

(...)

002 – Multas Isoladas

Falta de Recolhimento do IRPJ Sobre Base de Cálculo Estimada

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimo e/ou balanços de suspensão ou redução – Vide Termo de Verificação Fiscal.

b) **Contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL** (a fls. 396 e segs.), pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 859.614,30, referente aos fatos geradores de 2006 a 2009 (base ajustada anual), sendo assim descrito o fato apurado:

“001 – Adições ao Lucro Líquido Antes da CVSLL (Financeiras)

Provisões Não Dedutíveis (Financeiras)

Despesas de tributos com exigibilidades suspensas que deixaram de ser adicionados à Base de Cálculos da CSLL – vide Termo de Verificação Fiscal, anexo.

(...)

002 – CSLL Sobre Outras Receitas (Financeiras)

Ganhos Auferidos em Devolução do Patrimônio Social de Entidades Isentas

Valor recebido a título de devolução de patrimônio de entidade isenta CETIP Associação – vide Termo de Verificação Fiscal, anexo.”

A contribuinte impugnou os lançamentos e a **7ª Turma da DRJ/SPO** proferiu o Acórdão n. 16-89.786 de 19/09/2019 (a fls. 3213 e segs.), cuja ementa assim dispõe:

**“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2008 DESMUTUALIZAÇÃO DE ENTIDADE ISENTA. CETIP ASSOCIAÇÃO. DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO. LUCRO REAL. TRIBUTAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL. INAPLICABILIDADE DO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. SÚMULA CARF Nº 118.**

De acordo com a norma de regência e entendimento pacificado na esfera processual administrativo-tributária, configura-se a ocorrência de ganho de capital sujeito à incidência da tributação do imposto de renda, a diferença positiva oriunda da comparação entre o valor de ações ou quotas de capital recebidos de sociedade empresarial, em contrapartida da devolução de título patrimonial emitido por associação sem fins lucrativos, reconhecido contabilmente com base no montante dispendido na aquisição do referido ativo não financeiro. O ganho de capital deve ser apurado levando-se em conta o custo do bem registrado na escrituração por ocasião da aquisição do título patrimonial; assim sendo, o método de avaliação de investimentos pela equivalência patrimonial não se aplica em relação ao ativo não financeiro emitido pela CETIP Associação.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009 CSLL. DESMUTUALIZAÇÃO DE ENTIDADE ISENTA. CETIP ASSOCIAÇÃO. DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO. LUCRO REAL. TRIBUTAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL. INAPLICABILIDADE DO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. SÚMULA CARF Nº 118. EFEITOS REFLEXIVOS.**

De acordo com a norma de regência e entendimento pacificado na esfera processual administrativo-tributária, configura a ocorrência de ganho de capital sujeito à incidência da tributação da CSLL, a diferença positiva oriunda da comparação entre o valor de ações ou quotas de capital recebidos de sociedade empresarial, em contrapartida da devolução de título patrimonial emitido por associação sem fins lucrativos, reconhecido contabilmente com base no montante dispendido na aquisição do referido ativo não financeiro. O ganho de capital deve ser apurado levando-se em conta o custo do bem registrado na escrituração por ocasião da aquisição do título patrimonial; assim sendo, o método de avaliação de investimentos pela equivalência patrimonial não se aplica em relação ao ativo não financeiro emitido pela CETIP Associação.

Aplicam-se aos lançamentos tidos como reflexos as mesmas razões de decidir do lançamento principal (Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica-IRPJ), em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que

não há fatos jurídicos ou elementos probatórios a ensejar conclusões com atributos distintos.

**IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES COM A EXIGIBILIDADE SUSPENSA. APROVISIONAMENTO DE DESPESAS OPERACIONAIS. CONDIÇÕES DE DEDUTIBILIDADE. ADIÇÃO DE DESPESAS COMPUTADAS INDEVIDAMENTE NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. INOBSERVÂNCIA DE REGRAS DE APLICAÇÃO EXTENSIVA À TRIBUTAÇÃO DA CSLL.**

O reconhecimento contábil de impostos e contribuições com sua exigibilidade suspensa consoante as hipóteses preceituadas no Código Tributário Nacional retira a pertinência de dedutibilidade fiscal para fins de determinação da base imponível da CSLL, por força da determinação expressa no §1º do art. 41 da Lei nº 8.981/1995 combinado com o art. 28 da Lei nº 9.430/1996.

A indedutibilidade de despesas operacionais indevidamente computadas na formação da base de cálculo da CSLL decorre, portanto, da interpretação sistêmica da legislação tributária de regência.

O conceito expresso no art. 47 da Lei nº 4.506/64 é aplicável também à CSLL, porquanto o comando normativo que integra a questão da dedutibilidade em matéria de apuração da base de cálculo da contribuição social (artigo 13 da Lei nº 9.249/95) é impositivo neste sentido.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**Ano-calendário: 2008**

**ESTIMATIVAS MENSAIS DE IRPJ E CSLL NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CABIMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO INCIDENTE SOBRE O TRIBUTO APURADO COM BASE NO LUCRO REAL ANUAL.**

Nos casos de lançamento de ofício, é aplicável a multa de 50%, isoladamente, sobre o valor de estimativa mensal que deixou de ser recolhido, mesmo após o encerramento do exercício, e ainda que seja apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa para a CSLL no anocalendário correspondente.

A hipótese normativa de imputação da multa isolada não se confunde com a motivação determinante de aplicação da multa de ofício, pois aquela é cabível defronte a constatação da falta de pagamento da importância devida da estimativa mensal de IRPJ e da CSLL aferida com base nos ditames do regime de apuração do lucro real anual. Tratam-se de infrações

distintas e autônomas, razão pela qual ambas as sanções são passíveis atribuição concomitante em face do sujeito passivo.

#### **DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS. ALCANCE NA ESFERA ADMINISTRATIVA.**

Ressalvando-se as súmulas e/ou acórdãos prolatados em sede de Cortes Superiores que versem sobre a constitucionalidade de normas jurídicas de natureza tributária federal, os demais precedentes forenses inter-partes não vinculam as instâncias julgadoras de primeira instância, pois se restringem às matérias e partes envolvidas no respectivo litígio.

Em suma, descabe a apreciação de argüição de validade e eficácia normativa de legislação de natureza tributária ou mesmo de violação a qualquer princípio fundamental constitucional, não comportando juízo cognitivo no âmbito do órgão de julgamento na esfera administrativa.

#### **INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. ADMISSIBILIDADE.**

A importância alusiva à multa de ofício representa um crédito tributário para com a União decorrente de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Configura-se pertinente a incidência de juros de mora sobre seu montante a partir do vencimento qualificado na autuação fiscal levada a efeito em face do sujeito passivo, porquanto regularmente amparado pela legislação tributária de regência.

Impugnação improcedente

Crédito Tributário Mantido”

**O Banco Cargill S.A. tomou ciência do Acórdão n. 16-89.786 em 07/10/2019 (termo a fls. 516) e interpôs o recurso voluntário (a fls. 519 e segs.) em 01/11/2019 (Termo a fls. 518), no qual aduz as seguintes razões de defesa:**

#### **“II – DOS FATOS**

Tratam os presentes autos de autuações lavradas em 26/07/2011 para a cobrança de crédito tributário supostamente devido a título de CSLL, relativamente ao ano-base de 2008 e 2009, e IRPJ relativo ao ano de 2008, acrescidos de multa e juros, além de multa isolada pela insuficiência de pagamento no débito das estimativas de IRPJ e CSLL de julho de 2008.

**Basicamente, como se observa pela leitura do Termo de Verificação Fiscal anexo aos autos de infração, o objeto principal das autuações reside na (i) falta de adição, à base de cálculo da CSLL, das despesas com tributos cuja**

**exigibilidade estava suspensa de 2006 a 2009, bem como (ii) a tributação de IRPJ e CSLL por ocasião da desmutualização da CETIP em 2008.**

**Com relação a mencionada falta de adição de tributos com exigibilidade suspensa à base de cálculo da CSLL, verificou a Autoridade Fiscal que a Recorrente possui ações judiciais para as quais obteve a suspensão da exigibilidade dos tributos através de depósitos judiciais.**

**Nesse sentido, referidos valores depositados em juízo, apesar de terem sido adicionados, ao resultado tributável pelo Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”), não foram adicionados pela Recorrente à base de cálculo da CSLL por absoluta falta de previsão legal.**

Para a Fiscalização, todavia, as despesas a título de tributos com a exigibilidade suspensa representariam contabilmente uma provisão, motivo pelo qual não poderiam ser deduzidas para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL, nos termos do artigo 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95. Verbis:

(...)

Contudo, conforme restará demonstrado a seguir, as despesas a título de tributos com a exigibilidade suspensa não se confundem com provisões e, portanto, o auto de infração nesse ponto não merece prosperar, devendo ser cancelado por essa D. Delegacia de Julgamento.

**Além disso, com relação a mencionada desmutualização da CETIP Associação (Câmara de Custódia e Liquidação), entendeu a Autoridade Fiscal que Recorrente deveria ter procedido com a tributação do ganho obtido no momento da devolução dos títulos patrimoniais da associação em razão da cisão parcial da entidade e criação da CETIP S/A, ou seja, entre abril e junho de 2008.**

Veja-se ainda que a Recorrente, em janeiro e novembro de 2010 efetuou a venda, em dois lotes iguais, da totalidade de suas ações da CETIP, cujos ganhos líquidos foram contabilizados na conta de resultados e, consequentemente, oferecidos à tributação de IRPJ e CSLL.

Diante disso, a fiscalização, conforme se verifica do Auto de Infração lavrado, tributa pelo IRPJ e pela CSLL o que chamou de tributação em parte e postergada dos ganhos de capital auferidos na desmutualização da CETIP em 2008.

No entendimento da fiscalização, a tributação foi "postergada", pois os ganhos foram oferecidos à tributação no ano de 2010, momento em que as ações foram vendidas pela Recorrente e "em parte", porque a Recorrente

não contabilizou seu quinhão dos R\$ 18.754.194,00 referentes a valorização da parcela cindida da CETIP Associação entre abril e junho de 2008.

Consequentemente, restou também evidenciado para a Autoridade Fiscal que o cálculo da estimativa de IRPJ e CSLL devidos em julho de 2008 foi efetuado sem a inclusão do resultado da desmutualização da CETIP Associação, razão pela qual aplicou a multa isolada prevista nos artigos 43 e 44, II, "b" da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2003.

Devidamente impugnados os autos de infração, entendeu por bem a 7ª Turma da DRJ/SPO, no acórdão 16-89.786, julgar improcedente a defesa apresentada, mantendo-se na integralidade as autuações.

Contudo, conforme restará demonstrado o presente Recurso Voluntário merece ser provido, resultando na reforma do acórdão e consequentemente no cancelamento do crédito tributário ora combatido.

### **III – DO DIREITO**

#### **III.1 – DA NATUREZA DOS TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA (“OBRIGAÇÕES LEGAIS” E NÃO “PROVISÕES”) – VÍCIO DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL**

Nota-se do r. acórdão recorrido que a n. turma da DRJ/SPO aplica de maneira extensiva regra própria do IRPJ ao presente caso.

Além disso, é importante registrar, ao contrário do que pretende fazer crer o acórdão recorrido, que a dedução de tributos com a exigibilidade suspensa realizada pela Recorrente não decorre de despesas reconhecidas no resultado em razão da constituição de provisões, mas sim de um passivo efetivo, decorrente de uma obrigação legal com prazo certo e valor determinado, gerada pelo dever de recolher tributos.

Assim, verifica-se de plano um equívoco na premissa utilizada pela Fiscalização e também pela n. turma julgadora da DRJ, já que os tributos não recolhidos pela Recorrente possuem natureza contábil de efeito passivos, decorrentes de obrigações tributárias instituídas por lei, e não de meras contingências passivas ou provisões, motivo pelo qual o fato narrado pela Fiscalização não se subsume à norma prevista no artigo 13, I, da Lei nº 9.249/95.

De fato, a Recorrente, no exercício de seu objeto social, está obrigada ao recolhimento de diversos tributos previstos em lei e, como decorrência,

reconhece essa efetiva obrigação legal (de pagamento dos tributos devidos) em sua contabilidade, a partir da ocorrência do fato gerador.

Na hipótese de o crédito tributário estar em discussão judicial e existir decisão suspendendo sua exigibilidade, a efetiva obrigação tributária não deixa de existir enquanto a ação estiver pendente de decisão definitiva. Nestes termos, o artigo 113 do CTN dispõe que:

(...)

Como se pode observar, a obrigação legal de pagar o tributo só deixa de existir com a extinção do crédito tributário, não com a mera suspensão da exigibilidade. As formas de extinção do crédito tributário são elencadas no artigo 156 do CTN e compreendem, entre outros, o pagamento e a decisão judicial transitada em julgado.

Por esse motivo, em observância às boas práticas contábeis, a Recorrente não deixou de reconhecer em suas demonstrações contábeis, a partir da ocorrência do fato gerador, a efetiva obrigação legal de pagamento de tributos, posto que o simples fato de existir tutela jurisdicional autorizando provisoriamente o não recolhimento desses tributos não desnatura a obrigação tributária que surgiu com a ocorrência concreta da hipótese normativa prevista na respectiva regra-matriz de incidência.

De outro lado, o que caracteriza uma provisão passiva é a incerteza ou a iliquidize da obrigação. Para ter caráter de provisão uma obrigação deve ser incerta e ilíquida ou certa e ilíquida, situações que não se confundem com o caso do tributo com a exigibilidade suspensa, que continua sendo uma obrigação legal líquida e certa, que apenas não é exigível momentaneamente.

As obrigações líquidas e certas, dentre as quais estão incluídos os tributos - inclusive aqueles que estejam com a exigibilidade suspensa – representam um passivo efetivo, um “contas a pagar”.

Cabe ao Banco Central e à CVM, no exercício de suas competências, disciplinar e fiscalizar as demonstrações contábeis das instituições financeiras, tendo inclusive o poder de normatização, bem como o de definir conceitos, como o de provisão.

Portanto, a Recorrente, como instituição financeira que é, está sujeita às normas editadas pelo Banco Central e pela CVM, conforme entendimento da própria Receita Federal, manifestado por meio do Parecer Normativo nº 78/78.

Nesse sentido a CVM editou a Deliberação CVM nº 489/05, que aprovou o pronunciamento do IBRACON NPC nº 22 sobre Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas.

De acordo com os conceitos aprovados pela Deliberação CVM nº 489/05 (i) provisões são passivos de prazo ou valor incertos; (ii) passivo é uma obrigação presente decorrente de eventos já ocorridos, cuja liquidação resultará em uma entrega de recursos e (iii) obrigação legal é aquela que deriva de contrato, de lei ou de outro instrumento fundamentado em lei.

O Pronunciamento nº 25 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, (“CPC nº 25”), de 16/09/2009, apresenta as mesmas definições:

(...)

Pela leitura dos referidos conceitos fica claro que os tributos com a exigibilidade suspensa não se enquadram nas características definitivas de uma provisão, pois são passivos de prazo e valores certos.

Por outro lado, os critérios para identificação do tributo com a exigibilidade suspensa correspondem perfeitamente às definições de passivo e obrigação legal, já que a obrigação tributária decorre de lei, surge em razão do fato gerador já ocorrido e é liquidada (ou extinta) com a entrega de recursos (pagamento).

Com base no exposto, fica evidente que a obrigação tributária surgida com a ocorrência do fato gerador e registrada nas demonstrações contábeis da Recorrente não é mera provisão, mas sim uma obrigação de direito público, decorrente de lei em pleno vigor, que caracteriza um passivo efetivo, ainda que esteja com a exigibilidade suspensa.

Conclui-se, dessa forma, que a Fiscalização incorreu em erro material na apuração da suposta infração relativa à CSLL, tendo em vista a incongruência entre o (i) o fato efetivamente ocorrido (dedução das despesas com a constituição de passivos decorrentes de obrigações legais de pagamento de tributos com a exigibilidade suspensa) e (ii) o enquadramento legal dado à suposta infração (dedução de despesas com a constituição de provisões - artigo 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95).

(...)

De fato, em respeito ao princípio da tipicidade tributária, para que o fato jurídico ocorrido no mundo real dê ensejo ao nascimento da obrigação tributária para o contribuinte, necessário se faz que ele esteja em total conformidade com o descrito, de forma abstrata, na norma tributária.

Nesse sentido Luciano Amaro<sup>3</sup> ensina que não é permitido tributar fatos estranhos à norma legal: À vista da impossibilidade de serem invocados, para a valorização dos fatos, elementos estranhos aos contidos no tipo legal, a tipicidade tributária costuma-se qualificar de fechada ou cerrada.

No caso em questão, o evento ocorrido é representado pela dedução (supostamente indevida) dos valores referentes aos tributos suspensos (obrigação legal) da base de cálculo da CSLL. Contudo, a norma legal mencionada pela Fiscalização como fundamento da autuação não corresponde a esse evento, e sim à obrigação de adição ao lucro real e à base de cálculo da CSLL de despesas com a constituição de meras provisões com contingências passivas.

(...)

Diante do exposto, não restam dúvidas de que, ao contrário do que afirmou a Fiscalização, os tributos com a exigibilidade suspensa não representam provisões, mas sim passivos efetivos, decorrentes do surgimento de uma obrigação legal, de modo que o auto de infração lavrado deverá ser cancelado por esta E. Turma Julgadora, em razão do erro material decorrente da utilização de fundamento legal (artigo 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95) inaplicável ao presente caso.

### **III.2 DA AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA ADIÇÃO, À BASE DE CÁLCULO DA CSLL, DOS TRIBUTOS COM A EXIGIBILIDADE SUSPENSA**

Uma vez estabelecida sua distinção das provisões e demonstrado que os tributos com a exigibilidade suspensa representam despesas efetivas decorrentes de obrigações legais, sendo, portanto, inaplicável o artigo 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95, essa Ilustre Turma Julgadora deverá cancelar a glosa de tais despesas diante da inexistência de previsão legal para adição desse montante à base de cálculo da CSLL.

De acordo com o artigo 41 da Lei nº 8.981/954 , os tributos e contribuições são dedutíveis na determinação do lucro real pelo regime de competência, exceto quando estiverem com a exigibilidade suspensa nos termos dos incisos II a IV do art. 151 do CTN.

Significa dizer: em regra, os tributos e as contribuições são dedutíveis do lucro real no período em que forem apurados, independentemente da data do recolhimento, salvo quando estiverem com a exigibilidade suspensa nos termos do artigo 151, incisos II a IV do CTN, hipótese em que a dedutibilidade fica condicionada ao efetivo pagamento.

Como se pode observar, a referida norma de dedutibilidade é aplicável apenas para a determinação do lucro real, base de cálculo do IRPJ, não se confundindo com a apuração do resultado do exercício, base de cálculo da CSLL.

Ocorre que os artigos 3º e 50 da Instrução Normativa nº 390/04, mencionado pela Fiscalização no Termo de Verificação Fiscal, repetiu a redação do artigo 41 da Lei nº 8.981/95 e, na pretensão de estendê-lo à base de cálculo da CSLL, dispôs que os tributos e as contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa não são dedutíveis, na determinação do resultado ajustado, pelo regime de competência.

Contudo, em respeito ao princípio da legalidade, os únicos ajustes admitidos, por adição, à base de cálculo da CSLL, são aqueles que decorrem de lei. Eventual despesa indecidível do lucro real somente poderá ser considerada indecidível da base de cálculo da CSLL caso haja previsão expressa em lei – o que não ocorre no caso dos tributos com a exigibilidade suspensa.

De fato, somente a Lei em sentido amplo, que compreende os chamados veículos introdutores de normas primárias, tais como a Constituição, a Lei Complementar, a Lei Ordinária e as Medidas Provisórias, editadas pela pessoa política competente, são veículos credenciados a promover o ingresso de regras inaugurais no sistema jurídico.

Os veículos introdutores chamados secundários, utilizados pelos órgãos do Poder Executivo para regrar o cumprimento das leis, têm sua juridicidade condicionada às disposições legais.

As Instruções Normativas editadas pelo Poder Executivo exercem a função de estabelecer os pormenores normativos de ordem técnica que viabilizam o cumprimento das leis a que se referem, mas se extrapolarem os limites da lei serão, inquestionavelmente, inconstitucionais.

(...)

Somente a lei pode criar obrigação, encargo ou ônus para o cidadão, não podendo normas infracionais compeli-lo a fazer ou deixar de fazer alguma coisa. Neste sentido, Roque Antonio Carrazza<sup>6</sup> ensina que “em função do princípio da legalidade, as autoridades fazendárias têm o dever de lançar e arrecadar os tributos, somente na medida e nos casos prescritos nas leis. Apenas à lei - e, não ao ato infracionário - está reservado interferir na liberdade, na propriedade e nos demais direitos dos contribuintes, bem como impor-lhes deveres, exigindo-lhes um fazer concreto, um suportar ou um omitir”.

Deveras, a atividade administrativa é subalterna à lei, ou seja, a Autoridade Fiscal não poderá fazer qualquer exigência, salvo se embasada em expressa disposição legal. A função da Administração é concretizar os comandos existentes no ordenamento jurídico pátrio, dando efetividade aos textos legais, sendo-lhe vedado extrapolar os limites delineados pelo legislador. E, estando a atividade funcional do administrador sujeita aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido.

Apesar de a CSLL ser, assim como o IRPJ, tributo incidente sobre o lucro dos contribuintes, certo é que para ela existem normas específicas que tratam das adições e exclusões ao lucro líquido para fins de determinação de sua base de cálculo, as quais, nem sempre, são as mesmas aplicáveis ao IRPJ.

E muito embora a mesma forma de apuração e pagamento escolhida para o IRPJ – lucro presumido ou real e, neste último caso, período trimestral ou anual (com recolhimento mensal por estimativa) – deva ser estendida à CSLL, as bases de cálculo dos dois tributos não se confundem, nos termos do artigo 57 da lei nº 8.981/95.

(...)

Assim, tendo em vista que os tributos com a exigibilidade suspensa não estão incluídos entre as adições ao lucro líquido legalmente previstas para apuração da base de cálculo da CSLL, bem como que o artigo 41 da lei nº 8.981/95 é aplicável apenas ao lucro real, há evidente ilegalidade no comando dos artigos 3º e 50 da IN nº 390/04.

(...)

Ante o exposto, em razão da inexistência de previsão legal para adição de tributos com exigibilidade suspensa à base de cálculo da CSLL, a Recorrente requer o cancelamento integral de seu respectivo montante objeto do presente processo.

### **III.3 DA DESMUTUALIZAÇÃO DO TÍTULO PATRIMONIAL DA CETIP ASSOCIAÇÃO E SEUS REFLEXOS**

Conforme se observa da autuação, a Autoridade Fiscal, apesar de pretender tributar a valorização do título patrimonial, fundamentou a exigência do IRPJ e da CSLL no artigo 17 da Lei nº 9.532/97, sujeitando à incidência do IRPJ, à alíquota de 15%, a diferença entre o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos recebidos de instituição isenta, por pessoa física, a título de devolução de patrimônio, e o valor em dinheiro ou o valor

dos bens e direitos que houver entregue para a formação do referido patrimônio.

Com efeito, de acordo com o entendimento manifestado no "Termo de Verificação Fiscal", anexo aos autos de infração, este dispositivo seria aplicável ao presente caso, pois no momento da transformação dos Títulos Patrimoniais em ações, em razão da desmutualização, teria ocorrido devolução do patrimônio que fora aplicado pela Recorrente associação quando da aquisição dos títulos, o que justificaria, no entender da Autoridade Fiscal a incidência do IRPJ e da CSLL.

Considerou-se, portanto, que a operação de desmutualização foi fracionada em duas etapas, (i) a extinção da associação e (ii) a criação da sociedade anônima CETIP S.A.

Essa, entretanto, não é a hipótese dos autos.

**Isso porque, a substituição dos títulos por ações decorreu de operação societária de transformação de associação civil em sociedade por ações, operação, esta, expressa no artigo 2.033 do código Civil de 2002.**

**Por essa razão, perfeitamente aplicável ao caso a previsão do artigo 1.113 do CC de 2002 que prevê que o ato de transformação independe de dissolução ou liquidação da sociedade".** Logo, se a própria legislação estabelece expressamente que não há extinção da sociedade primitiva, que foi transformada, não se pode pressupor que houve a extinção da CETIP Associação.

**Nesse contexto, não ocorrendo a extinção da sociedade, não há que se falar em devolução do patrimônio a justificar a aplicação concreta do artigo 17 da Lei 9.532/97.**

Veja que a desmutualização implica meramente a reclassificação de um direito ou a substituição de ativo (títulos, por ações). Portanto, impossível a incidência do preceito legal utilizado pela fiscalização.

**Ademais, é fundamental destacar que, de acordo com a Portaria 785/77 do Ministério da Fazenda, as atualizações do título, quando positiva, não está sujeito à tributação pelo IRPJ, conforme bem observado no próprio Termo de Verificação Fiscal.**

Diante do exposto, considerando não ter ocorrido a devolução dos títulos patrimoniais à Recorrente, mas mera substituição de determinados ativos (títulos) por outros (ações), é que deve ser cancelada na integralidade referida parcela do presente auto de infração.

#### **III.4 DA ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE MULTA ISOLADA**

Com relação a multa isolada, segundo a Autoridade Fiscal, o ganho na desmutualização deveria ter sido incluído pela Recorrente na apuração da base de mensal do IRPJ e da CSLL de julho de 2008. Uma vez verificada a inexistência de sua inclusão, foi aplicado a multa isolada prevista nos artigos 43 e 44, II, b 10 , conforme fls. 372/374 dos presentes autos.

Em que pesem os argumentos apresentados em Impugnação acerca da ilegalidade da cobrança da multa isolada, entendeu a n. Turma de julgamento da DRJ/SPO manter sua aplicação, mesmo ciente de sua concomitância com a multa de ofício também aplicada no momento da lavratura da autuação ora combatida (fls. 506/509).

Ocorre, contudo, que é inviável a aplicação simultânea da multa de ofício e multa isolada, em respeito ao princípio da consunção, em que a primeira conduta é meio de execução da segunda. Como já consolidado na jurisprudência do E. CARF, quando a primeira conduta se afigura como mero meio para a obtenção do resultado previsto na segunda, a penalidade aplicável à segunda conduta necessariamente prevalece sobre a da primeira.

Por essa razão, se mantida a multa de ofício, apenas esta pode ser aplicada ao final do ano-calendário, que é a segunda e principal conduta, não havendo que se falar na punição pela multa isolada da mera conduta-meio nesse caso, que é a falta de antecipações no regime de estimativa mensal, em função dos mesmos fatos geradores.

(...)

Assim, resta também demonstrada a improcedência quanto à manutenção da exigência simultânea de multa de ofício em razão da suposta redução indevida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL e multa isolada pelo não recolhimento das estimativas mensais decorrentes desses mesmos fatos, devendo ser cancelada essa a cobrança de multa isolada nos presentes autos.

### **III.5 DA IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO**

(...)

Dessa forma, resta evidente a impossibilidade de cobrança de juros à taxa SELIC sobre as multas aplicadas no presente caso, razão pela qual requer a Recorrente seja determinada e sua inaplicabilidade sobre a multa de ofício lançada no auto de infração objeto dos presentes autos.

### **IV. DO PEDIDO**

Diante de todo o exposto a Recorrente requer sejam acolhidas as razões de fato e de direito acima aduzidas, a fim de que seja dado integral provimento ao Recurso Voluntário, extinguindo-se, por consequência, os créditos tributários exigidos nos presentes autos.”

**A fls. 560, consta o seguinte despacho da DEINF/SPO/DICAT/SP:**

“O contribuinte em epígrafe tomou ciência do Acórdão de Impugnação e interpôs Recurso Voluntário, tempestivamente. Desta forma, proponho o encaminhamento deste processo ao CARF para a devida apreciação.”

**A fls. 563, consta petição da recorrente com o seguinte teor:**

BANCO CARGILL S.A., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ sob o nº 03.609.817/0001-50, já qualificada nos autos do processo administrativo em referência, vem, respeitosamente, à presença de V.Sa., nos termos do artigo 22, I da Portaria MF nº 343/2015, requerer a adoção das providências necessárias para sortear, distribuir e movimentar os presentes autos, considerando que desde 15/01/2020 aguardam a designação de câmara, turma e relator na 1ª Seção.

**Por fim, é a presente para requerer, após a distribuição, que seja aplicado ao presente caso o entendimento firmado pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no julgamento do Recurso Especial dos Contribuintes no Processo Administrativo nº 16561.720063/2014-74.**

É o Relatório.

**VOTO VENCIDO**

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, relator.

O recurso voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

**DA DESMUTUALIZAÇÃO**

Neste ponto, dois são os argumentos de defesa, quais sejam:

- a) primeiro, que teria havido uma transformação de associação civil em sociedade por ações;
- b) segundo, que, pela Portaria 785/77 do Ministério da Fazenda, as atualizações do título, quando positiva, não estariam sujeitas à tributação pelo IRPJ;

O instituto da cisão, disciplinado nos arts. 229 e segs. da Lei nº 6.404, de 1976, e no art. Art. 1.122 da Lei nº 10.406, de 2002, só é aplicável às pessoas jurídicas de direito privado constituídas sob a forma de sociedade.

À CETIP constituída sob a forma de associações se aplica o regime jurídico estatuído nos arts. 53 a 61 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil de 2002-CC/02).

Vale a transcrição do art. 2.033 do CC, *in verbis*:

Art. 2.033. Salvo o disposto em lei especial, as modificações dos atos constitutivos das pessoas jurídicas referidas no art. 44, bem como a sua transformação, incorporação, cisão ou fusão, regem-se desde logo por este Código.

Note-se que não há lei especial para as associações, a sua lei é o próprio CC/02.

O CC/02 nada dispõe sobre incorporação, fusão, cisão ou transformação de Associações. Esses institutos são reservados à sociedade, tanto que são tratados apenas no Capítulo X do Título II – DA SOCIEDADE.

Assim, o art. 2033, por uma interpretação sistemática do CC/02, no que toca às associações, dispõe que a modificação de seus atos constitutivos regem-se pelo CC/02.

Logo, é inconcebível querer-se aplicar institutos da Lei das S/A a associações.

É verdade que poderiam ter sido feitos ajustes para que a associação CETIP se adaptasse ao novo Código, conforme dispunha o art. 2031 do CC/02, *in verbis*:

Art. 2.031. As associações, sociedades e fundações, constituídas na forma das leis anteriores, bem como os empresários, deverão se adaptar às disposições deste Código até 11 de janeiro de 2007.

Esse prazo passou *in albis*, sem qualquer providência para ajustar as particularidades da Associação CETIP às novas disciplinas do CC/02.

Decerto que uma associação pode segregar seu patrimônio, para, com a parte segregada, formar outra pessoa jurídica. Todavia, ainda que tal operação em muito se pareça com a cisão da Lei nº 6.404, de 1976, ou dos arts. 1.113 e segs. do Código Civil de 2002, com ela não se confunde, pois a essas não se aplica o mesmo regime jurídico. Além de não haver autorização no

ordenamento jurídico para que se lhe aplique subsidiariamente as normas da Lei das S/A ou dos arts. 1.113 e segs. do Código Civil de 2002, a operação em tela (cisão de associação) deve observar as limitações legais impostas à destinação de bens de associações.

Os limites são impostos pelo art. 61 do CC, ao dispor sobre a dissolução de uma associação. Ora, se o CC/02 impõe limites e condições para a dissolução, esses limites também são impostos à associação que cinde apenas parte do seu patrimônio. Se assim não fosse, bastaria cindir 99,99% do patrimônio que não se estaria sujeito aos limites do art. 61 do CC. Ledo engano. Vejamos, então, como dispõe o art. 61:

Art. 61. Dissolvida a associação, o remanescente do seu patrimônio líquido, depois de deduzidas, se for o caso, as **quotas ou frações ideais referidas no parágrafo único do art. 56, será destinado à entidade de fins não econômicos designada no estatuto, ou, omissso este, por deliberação dos associados**, à instituição municipal, estadual ou federal, de fins idênticos ou semelhantes.

§ 1º Por cláusula do estatuto ou, no seu silêncio, por deliberação dos associados, podem estes, antes da destinação do remanescente referida neste artigo, receber em restituição, atualizado o respectivo valor, as contribuições que tiverem prestado ao patrimônio da associação.

Como se vê, em caso de dissolução da associação, os associados só receberão o valor da cota mais, eventual, contribuição que tiverem feito à associação, desde que previsto no estatuto ou por deliberação dos associados.

Quanto é que esses associados deram em dinheiro ou em bens à Associação CETIP? NO caso em tal, o recorrente pagou R\$ 20.000,00 pelo título patrimonial.

Note-se que esse dispositivo também vedava a cisão de parte do patrimônio da associação para formação de S/A (empresas lucrativas), pois seu patrimônio só poderia ir para entidades sem fins lucrativos, tanto que o § 2º do mesmo dispositivo complementava o ali disposto ao preceituar que:

§ 2º Não existindo no Município, no Estado, no Distrito Federal ou no Território, em que a associação tiver sede, instituição nas condições indicadas neste artigo, o que remanescer do seu patrimônio se devolverá à Fazenda do Estado, do Distrito Federal ou da União.

Não obstante, é irrelevante para o direito tributário se tal desmutualização foi ou não legal (*pecunia non olet*), cabendo, por ora, verificar se houve efetivamente uma transformação da associação em sociedade anônima.

Ensina Luiz Alberto Warat (*in El Derecho y su Lenguaje*) que: “*Sem a rigorosidade da linguagem não há ciência. Fazer ciência é traduzir numa linguagem rigorosa os dados do mundo*”.

Assim, há que se entender o que é uma transformação, razão pela qual trago à colação o art. 1113 do CC/02, in verbis:

Art. 1.113. O ato de transformação **independe de dissolução ou liquidação da sociedade**, e obedecerá aos preceitos reguladores da constituição e inscrição próprios do tipo em que vai converter-se.

Ora, transformação é instituto aplicável apenas às sociedades. Segundo, é a alteração da forma de constituição de uma sociedade, sem solução de continuidade. Assim, uma LTDA pode se transformar em um S/A, promovendo os devidos assentamentos nos seus registros na Junta Comercial. Todavia, uma associação não pode se transformar em uma S/A, pois associação é registrada no Registro Civil das pessoas jurídicas e a S/A é registrada na Junta Comercial, logo, haverá sempre solução de continuidade, se possível fosse que o patrimônio de uma associação pudesse ser destinado a formação de uma sociedade lucrativa.

Some-se a isso o disposto no art. 45 do CC/02, que assim dispõe: *Começa a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, averbando-se no registro todas as alterações por que passar o ato constitutivo.*

Ora, se a existência legal da CETIP S/A só começou com o seu registro na junta comercial, é lógico que, ainda que por um átimo, o patrimônio destacado da Associação Bovespa ficou a disposição dos seus associados, já que, ao se constituir a S/A, as ações eram da titularidade deles.

Assim, fica claro que sendo distintos os órgãos de registros de uma associação e de uma S/A é juridicamente impossível se falar em transformação de uma associação em uma S/A. Ou seja, neste caso, o que ocorreu foi uma devolução do patrimônio da associação aos associados e a formação, com esse patrimônio, de um sociedade, a qual só surgiu com o registro na Junta comercial.

Se houve devolução de patrimônio da Associação CETIP para seus associados, aplica-se na espécie o art. 17 da Lei n. 9.532/97, o qual assim versa:

Art. 17. Sujeita-se à incidência do imposto de renda à alíquota de quinze por cento a diferença entre o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos recebidos de instituição isenta, por pessoa física, a título de devolução de patrimônio, e o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos que houver entregue para a formação do referido patrimônio.

(...)

§ 3º Quando a destinatária dos valores em dinheiro ou dos bens e direitos devolvidos for **pessoa jurídica**, a diferença a que se refere o *caput* será computada na determinação do lucro real ou adicionada ao lucro presumido ou arbitrado, conforme seja a forma de tributação a que estiver sujeita.

Com relação à alegação de que, pelo que dispunha a Portaria MF 785/77 do Ministério da Fazenda, as atualizações do título, quando positiva, não estariam sujeitas à

tributação pelo IRPJ, cabe, inicialmente, pontuar que nem mesmo a recorrente acredita nisso, tanto que, conforme o TVF, a própria recorrente baixou a Reserva de Atualização a crédito da conta de Ações CETIP, ou seja, reduzindo o valor contábil das ações para o valor que tinha pago pelo título patrimonial da Associação CETIP (R\$ 19.353,84). Se efetivamente a recorrente acreditasse que as atualizações do título da associação não fossem tributadas teria mantido o valor em reserva no lugar de reduzir o valor de um ativo.

Não obstante, vale tecer alguns comentários sobre a Portaria MF 785/77, a qual assim versava:

Portaria nº 785, de 20 de dezembro de 1977

O Ministro de Estado da Fazenda, no uso de suas atribuições e, com, fundamento no que dispõe o art. 223, 'm', do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 76.186/75:

Resolve:

I. Os acréscimos do valor nominal dos títulos patrimoniais das Bolsas de Valores, em decorrência de alteração do seu patrimônio social, não constitui receita nem ganho de capital das sociedades corretoras associadas e, por isso, pode ser excluído do lucro real destas desde que **não seja distribuído e constitua reserva para oportuna e compulsória incorporação ao capital.**

II. Aos aumentos de capital assim procedidos aplica-se o disposto no Decreto-Lei nº 1.109/70, art. 3º, § 3º (RIR, art. 237). [grifo nosso]

Primeiramente, essa Portaria se aplicava a sociedades corretoras titulares de títulos em bolsas de valores, não em títulos da CETIP, que era uma associação prestava serviço de custódia e liquidação financeira de títulos.

Além disso, note-se que a recorrente não manteve a reserva de atualização, nem a utilizou para aumento de capital, assim, de plano, a ela não se aplica a referida Portaria, ainda que pudessemos considerar a Associação CETIP como inserida no conceito de “Bolsas de Valores”.

Por essas razões, voto por negar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

#### **DA DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA**

Sustenta o recorrente que não existe previsão legal para adição de tributos com exigibilidade suspensa à base de cálculo da CSLL, pois, ao contrário do que afirmou a Fiscalização, os tributos com a exigibilidade suspensa não representam provisões, mas sim passivos efetivos, decorrentes do surgimento de uma obrigação legal, de modo que o auto de infração lavrado deverá ser cancelado.

Pelo regime de competência, as despesas são reconhecidas em “*função da sua incorrênciа e da vinculação da despesa à receita*”, independentemente do seu reflexo em caixa. Resta, então, perquirir sobre o cerne da questão, qual seja, os valores relativos a tributos com exigibilidade suspensa devem ser reconhecidos como despesas incorridas?

Ora, pelo regime de competência, para se ter como incorrida uma despesa, a respectiva exigibilidade há que ser certa e líquida, ainda que não exigível. Ocorre que a relação jurídico-tributária, estabelecida entre o Fisco (sujeito ativo) e o contribuinte (sujeito passivo), é uma relação obrigacional, de tal sorte que, se o crédito tributário do Fisco não goza de certeza e liquidez, a obrigação tributária do contribuinte também não gozará. São lados da mesma moeda, a sorte de um será o destino do outro.

O que se nota no caso em tela, é que, enquanto discutido judicialmente, o tributo não goza de certeza e liquidez, pois, se é verdade que a Fazenda Pública pode constituir unilateralmente título extrajudicial em seu favor - CDA, também é certo que os créditos nele constituídos gozam de presunção relativa de certeza e liquidez, pois admitem prova em contrário, conforme dispõe o art. 204 do CTN.

Convalidando o disposto no art. 204, vale a lembrança da teoria dos graus sucessivos da eficácia da obrigação tributária, segundo a qual, com o fato gerador, a obrigação tributária passa a existir; com o lançamento (em caso de lançamento de ofício ou por declaração), passa a ser atendível; com o vencimento, passa a ser exigível; e com a inscrição em dívida, passa a ser exequível. Ou seja, é justamente nesse último momento que a obrigação tributária adquire a presunção de liquidez e certeza.

Assim, o crédito tributário não é certo e líquido desde o fato gerador, mesmo porque, no caso em tela, antes mesmo de inscrito em dívida, a certeza e liquidez do crédito tributário passou a ser objeto da ação judicial movida pela contribuinte. Ressalte-se que, no Judiciário, a pretensão do Fisco, expressa na CDA, é plenamente embargável e destruível, como ocorre com outros títulos executivos extrajudiciais.

Com efeito, os valores dos tributos com exigibilidade suspensa judicialmente só poderiam ser lançados a resultado a título de despesa com provisão, pois tais valores representam expectativas de “*valores a desembolsar que, apesar de financeiramente ainda não efetivadas, derivam de fatos contábeis já ocorridos; isto é dizer respeito a...prováveis valores a desembolsar originados de fatos já acontecidos (como...probabilidade de ônus futuro em função de problemas fiscais já ocorridos...)*

”, conforme professa os ilustres autores do Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (editora Atlas, 7ª edição, p. 312/313) ao conceituar provisão.

Logo, se tais despesas tem natureza de despesa com provisão com tributos discutidos em juízo e com exigibilidade suspensa, não há outra conclusão possível, à luz do ordenamento jurídico pátrio, senão considerá-las indevidáveis da base de cálculo da CSLL, em face do que dispõe expressamente o art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95.

Como se vê, o caput do art. 13 deixa claro que a norma ali insculpida se aplica na apuração da base de cálculo da CSLL e o inciso I torna inquestionável a indedutibilidade da provisão com tributos discutidos em juízo e com exigibilidade suspensa.

Por último, reproduzo, por ser pertinente, fragmentos do pronunciamento de ilustre jurista paulista, transscrito nos autos do processo administrativo nº 16327.000171/2006-90 (acórdão nº 101-96.423, referenciado pela autoridade fiscal no Termo de Verificação), acerca da questão que ora se aprecia, se não vejamos:

"(...) Se o contribuinte contesta um tributo lançado, (...) também não reconhece a existência da obrigação, seja por considerar inconstitucional a lei que a prevê, seja por considerar que o lançamento não está de acordo com lei válida e, portanto, está em desacordo com o art. 142 do CTN, perdendo, destarte, a presunção de legalidade. Por conseguinte, a presunção de validade do ato administrativo de lançamento não é suficiente para justificar a despesa.

Em qualquer caso, é impossível ao contribuinte alegar em processo a inexistência da relação jurídica tributária, mas na contabilidade registrar a existência da mesma relação jurídica tributária, e com isso pretender diminuir o seu lucro.

(...)

Ora, se o contribuinte intenta qualquer ação ou procedimento administrativo, pelo qual declara não reconhecer a existência da relação jurídica tributária, não pode singelamente contabilizar a despesa que pressupõe exatamente o reconhecimento da relação jurídica tributária.

(...)

A contabilização em despesa, pura e simplesmente, além de incorreta e incoerente, seria insincera, contrária ao princípio da verdade material da contabilidade.

Assim, no caso de obrigação tributária, não é suficiente que ocorra o fato gerador, ou que a autoridade fiscal declare em lançamento que houve sua ocorrência.

Quando o contribuinte se rebela contra a exigência tributária, não está admitindo que fato gerador válido tenha ocorrido, caso em que falha a incidência da regra de reconhecimento da despesa, porque esta não está na posição de ser definitiva e incondicionalmente devida.

Neste caso, tão somente pelo regime de competência, o contribuinte não poderia opor ao fisco a pretensão de deduzir uma despesa que ele próprio sustenta ser uma despesa da qual não é devedor.

Tal pretensão seria contraditória e conflitante com o sistema, o qual, repita-se, requer a abertura de uma reserva ou de uma provisão na contabilidade, e trata esta conta como fiscalmente indedutível.

E nenhuma lógica existe na atitude do contribuinte, de dizer que não deve o tributo quando vierem lhe cobrar, mas dizer na contabilidade que o deve, assim como na declaração de rendimentos para deduzi-lo fiscalmente.

Num primeiro momento ele opõe ao fisco suas razões para não reconhecer o débito, e num momento seguinte, que deveria ser consequente, ele, inconseqüentemente, opõe ao fisco o direito de deduzir o tributo, que só existe se este for devido.

(...)

Assim, se o contribuinte não reconhece o débito não deve registrá-lo pura e simplesmente como uma despesa a pagar, como o faria em circunstâncias normais. O que ele deve fazer é registrar o risco em reserva ou provisão, que é indedutível.

(...)

O essencial, portanto, dentro dos preceitos relativos ao chamado "regime de competência", é que a dúvida lançada sobre o débito redunda em reserva ou provisão indedutível, e não em conta de despesa devida e a pagar, correspondente à despesa fiscalmente dedutível.

O período-base para a dedutibilidade, no caso, passa a ser aquele em que transitar em julgado decisão contrária à pretensão do contribuinte, quando não mais haverá risco de perder a demanda (causa da provisão ou reserva) e haverá a perda definitiva da despesa (dedução da despesa, a débito da provisão ou da reserva).

(...)

É, portanto, a atitude do contribuinte, de não reconhecer a despesa e de submetê-la ao poder jurisdicional, que requer adequado e consistente registro contábil, com o consequente trato legal.

(..)"

Isso posto, voto no sentido também de negar provimento a este ponto do recurso voluntário.

#### DA MULTA ISOLADA

Alega a recorrente que é inviável a aplicação simultânea da multa de ofício e multa isolada, em respeito ao princípio da consunção, logo, se mantida a multa de ofício, apenas esta pode ser aplicada ao final do ano-calendário.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (assim como o extinto Conselho de Contribuintes) firmou, ao longo do tempo, diferentes posições sobre o tema, se não vejamos:

a) que não se aplica a multa isolada após o encerramento do ano-calendário, pois, a partir desse momento, só caberia a multa de ofício sobre o imposto de renda devido sobre o lucro real, já que não se pode penalizar duas vezes pela mesma infração;

b) que só se aplica a multa isolada sobre o valor que o montante do imposto sobre as bases estimadas superarem o imposto de renda sobre o lucro real devido ao final do ano;

c) que, até a entrada em vigor da redação dada pela Lei 11.488/07, a literalidade da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/96 impunha que a multa isolada só fosse devida quando a pessoa jurídica deixasse de pagar o IRPJ e a CSLL e que os valores calculados sobre a base estimada são meras antecipações, logo não se confundem com tais tributos;

d) que a multa isolada não é devida juntamente com a multa de ofício por ser aplicável o instituto do Direito Penal da “consunção”.

Em 08/12/2014, foi aprovada a Súmula CARF nº 105, cujo verbete assim dispõe:

**“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.”.**

O teor da Súmula CARF nº 105 deixa claro, para mim, que o Pleno deste Colegiado adotou a posição segundo a qual a multa isolada só pode ser cumulada com a multa de ofício a partir da entrada em vigor da MPV nº 351/2007 (que se converteu na Lei 11.488/07), a qual alterou o art. 44 da Lei 9.430/96, tanto que faz constar expressamente em seu verbete que só era inaplicável a cumulação de multas, quando a multa isolada fosse fundamentada no art. 44, § 1º, IV, da Lei 9430/96.

Logo, como os lançamentos das multas isoladas em tela foram apenas no ano-calendário de 2008, quando já vigente o art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei 9.430/96, é inaplicável, na espécie, a Súmula CARF nº 105.

Trata-se assim de questão de amplo conhecimento desta Turma julgadora, razão pela qual, peço vênia aos meus pares para reproduzir voto proferido em outras assentadas, no qual enfrentei cada uma dessas posições.

**Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção.**

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

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal *stricto sensu*. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 - que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e **que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal** (sugestão 787, p.512, idem). **Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o *in dubio pro reo* do art. 112.**

#### **Das condutas infracionais diferentes.**

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre *in casu*, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja *per se* a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, da não-observância do regime.

Temos, então, duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas também diferentes. O art. 44 da Lei no 9.430/96 na sua redação originária já albergava várias normas, das quais vale pinçar as duas *sub examine*: a decorrente da combinação do inciso I do *caput* com o inciso I do § 1º - aplicável por falta de pagamento do tributo; e a decorrente da combinação do inciso I do *caput* com o inciso IV do § 1º – aplicável pela não observância das normas do regime de recolhimento por estimativa. Ora, a norma prevista da combinação do inciso I do *caput* com o inciso I do § 1º do art. 44 jamais poderia ser aplicada pela falta de recolhimento

do IRPJ sobre a base estimada, então, como se falar em consunção, para que esta absorva a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do mesmo § 1º.

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, consequentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos de que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, alem dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade, são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ-estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

### **Das diferentes bases para cálculos das multas**

A tese de que as multas isolada e de ofício, no presente caso, estariam incidindo sobre a mesma base, também, não deve prosperar, seja porque as bases não são idênticas, seja porque, ainda que idênticas, o *bis in idem* só ocorreria se as duas sanções fossem aplicadas pela ocorrência da mesma conduta, o que já ficou demonstrado que não ocorre.

A multa isolada corresponde a um percentual do IRPJ calculado sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o

legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo da base estimada, está, em verdade, estimando custos e despesas. Por sua vez, a multa de ofício corresponde a um percentual sobre o IRPJ calculado sobre o lucro real, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere do lucro real, se são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, os impostos resultantes são também valores distintos e, consequentemente, as multas *ad valorem* que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem.

Todavia, ainda que as multas isolada e de ofício fossem calculadas sobre o IRPJ incidente sobre a mesma base de cálculo, isso não significaria um *bis in idem*, pois, como já asseverado acima, a ocorrência de uma infração não importa necessariamente na ocorrência da outra, o que torna irrefutável que as infrações decorrem de condutas diversas. O contribuinte pode ter recolhido todo o IRPJ devido sobre a base estimada em cada mês do ano-calendário e não recolher a diferença calculada ao final do período, ficando sujeito assim a multa de ofício, mas não a multa isolada. Ao contrário, pode deixar de recolher o IRPJ sobre a base estimada, mas pagar, ao final do ano, todo o IRPJ sobre o lucro real, hipótese na qual só ficará sujeito à multa isolada.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a dosimetria aplicada nesse ou naquele caso é adequada ou excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que está expressamente vedado à instância administrativa de julgamento.

#### **Da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9430/96**

Adite-se ainda, que o legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro, assim, que:

a) primeiro, que estava se referindo ao imposto ou contribuição calculado sobre a base estimada, já que em caso de prejuízo fiscal e base negativa, não há falar em tributo devido no ajuste; e

b) segundo, que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada; e

c) terceiro, que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário, já que pode ser lançada mesmo após apurado prejuízo fiscal ou base negativa.

Por último, saliento que tudo quanto antes sustentado acerca da multa isolada por falta de recolhimento do IR sobre a base estimada aplica-se, *mutatis mutandi*, à multa isolada por falta de recolhimento da CSLL sobre a base estimada.

Por essas razões, voto por manter os lançamentos das multas isoladas por falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre as bases estimadas mensais.

## DA INCIDÊNCIA DOS JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Esta matéria foi objeto da Súmula CARF nº 108, a qual vincula toda a Administração Tributária Federal, por força da Portaria ME nº 129 de 01/04/2019 (DOU de 02/04/2019). Vejamos, então, como dispõe a referida 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.”.

Por essa razão, voto por negar provimento à impugnação também neste ponto.

## DA CONCLUSÃO

Em face do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

Alberto Pinto Souza Junior

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**, redator designado

Não obstante o substancioso voto do relator, dele divirjo sobre a aplicação de multa isolada concomitantemente com a imputação de multa de ofício.

### Concomitância de multa de ofício e multa isolada pelo não pagamento de estimativas

A recorrente defende a ilegalidade de cobrança de multa de ofício em conjunto com multa isolada, decorrente do não pagamento de estimativas, matéria também impugnada e afastada pelo acórdão recorrido.

A matéria a ser analisada é objeto de uma série de questionamentos perante este Conselho. A análise histórico-sistemática da evolução interpretativa sobre a matéria é relevante para fundamentar o entendimento adotado.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, que comina multas aplicáveis a infrações tributárias, passou por inúmeras alterações desde a sua edição, gerando dúvidas sobre a

materialidade das penalidades prescritas. Dois momentos são relevantes para verificar o contexto histórico-normativo: o momento anterior e posterior à alteração promovida pela Lei nº 11.488/2007.

Em sua redação original, assim prescreveu o legislador pátrio:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

(...)

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

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

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;

O *caput* do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, na redação original, mencionava a materialidade atingida pela multa isolada, isto é, a *totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*.

Ao normatizar que a multa isolada se referiria à totalidade de tributo ou contribuição, a dúvida interpretativa é se a norma buscou atingir o valor do ajuste anual ou apenas “parte” da totalidade que se refere à estimativa mensal apurada. Aparentemente, tendo em vista que as antecipações de estimativas em nada se relacionam com a *totalidade de tributo ou contribuição*, a referência normativa se reporta ao valor devido no ajuste anual.

Contudo, alguns problemas de ordem prática são evidenciados, caso se interprete o termo *totalidade* como o devido no ajuste anual. Inicialmente, enquanto não há o ajuste anual, não haveria possibilidade de se verificar a ausência de recolhimento de estimativa ainda no curso do ano-calendário. Em segundo lugar, a interpretação esvaziaria o permissivo do inciso IV, porquanto não seria possível cobrar a multa isolada quando o valor devido no ajuste anual constituísse efetivamente prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa. Em ambos os casos, inexistiria base de cálculo para a multa isolada, impedindo sua aplicação.

As dúvidas deram azo a longos debates na jurisprudência administrativa deste CARF, sobre a possibilidade de cobrança concomitante da multa de ofício e da multa isolada, o que motivou a edição da Súmula CARF nº 105, assim disposta:

**Súmula CARF nº 105**

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014

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.

Acórdãos Precedentes:

9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012

O conteúdo sumular é claro ao impedir a aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício, devendo prevalecer esta última.

Contudo, a Medida Provisória nº 303/2006, que perdeu sua eficácia, e a Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, modificou o texto legal do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, retirando do *caput* a indicação da base de cálculo das multas. O dispositivo passou a vigorar com a seguinte redação:

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.

A norma prescrita constituiu importante evolução na matéria das sanções tributárias, sobretudo, porque deu fim à discussão sobre qual sera a base imponível para multa no caso das estimativas mensal devida e não paga.

Mas os embates relacionados às sanções punitivas continuam. A nova redação do artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996 esclarece ser a base de cálculo da multa isolada o valor do pagamento mensal. Sua interpretação deve se dar em conjunto com o teor da Súmula CARF nº 82:

**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).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-96353, de 17/10/2007 Acórdão nº 105-16808, de 05/12/2007

Acórdão nº 108-08933, de 27/07/2006 Acórdão nº 107-09125, de 12/09/2007

Acórdão nº 103-22842, de 24/01/2007 Acórdão nº 101-96683, de 17/04/2008

Acórdão nº 105-17057, de 30/05/2008.

O conteúdo sumulado consolidou o entendimento de que as estimativas consistem em mera antecipação do tributo devido, tornando-as inexigíveis após o término do ano-calendário, a partir do qual o próprio tributo é apurado e devido.

Compreende-se as estimativas como sendo uma técnica de arrecadação imposta aos optantes pelo regime anual de apuração do lucro real e, caso seja autuado o contribuinte, sofrendo a exigência do recolhimento das estimativas no curso do ano-calendário ao qual correspondem, não se exige a multa isolada, mas multa de ofício de 75%. Isso significa que se impõe ao contribuinte a penalidade, para que cumpra sua obrigação de antecipar recursos aos cofres públicos, independentemente de, ao final do ano-calendário, apurar ou não saldo de tributo a pagar.

Entender de forma contrária implicaria o esvaziamento da norma sancionatória imposta àquele que deixa de antecipar o devido tributo, instituindo prazo decadencial inferior a um ano, o que não é suportado pela previsão do Código Tributário Nacional.

A conduta penalizada é distinta: inicialmente, ao contribuinte é imputado o dever de antecipar as parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória (estimativas mensais); após, surge o dever de pagar esse mesmo tributo apurado como devido ao final do ano-calendário (ajuste anual). São duas situações distintas, as quais seguem regimes jurídicos também diferentes.

As duas condutas, a bem da verdade, são independentes. É possível apurar as estimativas mensais e não apurar o ajuste anual, bem como é possível que o contribuinte apure o ajuste anual, ainda que não tenha realizado a mensuração das estimativas mensais. Ao cabo, o que se busca é o pagamento do tributo pelo sujeito passivo, mas os bens jurídicos tutelados não são os mesmos: as estimativas se voltam à manutenção do fluxo de caixa do governo durante o ano, a fim de que a arrecadação do IRPJ apurado pelo Lucro Real anual não implique em um único pagamento (inclusive, que poderia impactar a adimplência fiscal); por outro lado, o ajuste anual tem a finalidade de que o sujeito passivo pague o que de fato é devido, em respeito aos princípios

aplicáveis à relação jurídico-tributária – tanto é que existe a figura do saldo negativo, para os contribuintes que antecipem tributo a maior no decorrer do ano.

É por isso que as condutas envolvem penalidades específicas para cada caso. Estimativas não pagas são penalizadas com multa isolada de 50%, ao passo que o ajuste anual devido é penalizado à razão de 75%.

Após o ano de 2007, com a alteração legislativa da Lei nº 11.488/2007, portanto, a aplicação da Súmula CARF nº 105 foi esvaziada.

Contudo, tratando-se de lançamento concomitante de multa isolada e de ofício, isto é, quando não se trata de um simples lançamento de multa de ofício, cobrada em razão de o contribuinte não ter atuado em prol de antecipar o tributo devido apurado mensalmente no lucro real por estimativa, a situação torna-se mais complexa.

Os lançamentos conjuntos em que se exige a multa de ofício pelo não pagamento dos tributos apurados sob a sistemática do lucro real anual em conjunto com a multa isolada afronta aos princípios da consunção, estrita legalidade e proporcionalidade.

Nesse sentido já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça, destacando-se, por exemplo, a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Ministro Humberto Martins, no REsp nº 1.496.354-PR (DJE 24/03/2015):

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 repreender 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.

Mais recentemente, os Ministros da 2ª Turma do STJ, por unanimidade de votos, reiteraram esse posicionamento, conforme atesta a ementa do julgamento proferido no **REsp 1.708.819/RS**, de 16/11/2023. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

1. A multa de ofício tem cabimento nas hipóteses de ausência de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, sendo exigida no patamar de 75% (art. 44, I, da Lei n. 9.430/96).
2. A multa isolada é exigida em decorrência de infração administrativa, no montante de 50% (art. 44, II, da Lei n. 9.430/96).
3. A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício, sendo por esta absorvida, em atendimento ao princípio da consunção. Precedentes: AgInt no AREsp n. 1.603.525/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe de 25/11/2020; AgRg no REsp 1.576.289/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 27/5/2016; AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp n. 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe de 24/3/2015.
4. Recurso especial provido.

Este CARF, conforme esposado no voto vencedor do Acórdão nº 9101-005.080, de lavra do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, firmou o seguinte entendimento:

(...)

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar a geografia das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e deslocou o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da coexistência de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF nº 105):

(...)

#### APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA.

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. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é 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. (destacamos)

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 obra (*Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462).

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 fato geradores colhidos no lançamento de ofício.

(...)

Ora a questão que é insuperável é a seguinte: como a contribuinte poderia se manter adimplente com as estimativas se a sua apuração não refletia a necessidade do recolhimento e nem sequer permitiria o pagamento do tributo? A estimativa somente surgiu após o lançamento de ofício e até então a contribuinte cumpriu adequadamente suas obrigações acessórias e principal. É desarrazoado exigir que a contribuinte mantivesse duas formas de apuração do IRPJ (uma que fosse fiel ao seu entendimento e outra com um *potencial* entendimento distinto do Fisco brasileiro).

Nesse sentido, **dou provimento** ao Recurso Voluntário, para afastar a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL.

*Assinado Digitalmente*

**Henrique Nimer Chamas**