



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA**

**Processo nº** 10320.002310/00-19  
**Recurso nº** 156.629 De Ofício e Voluntário  
**Matéria** IRPJ e CSS - Exs: 1996 a 1999  
**Acórdão nº** 107-09.453  
**Sessão de** 13 de agosto de 2008  
**Recorrentes** 3ª TURMA/DRJ-FORTALEZA/CE e COMPANHIA ENERGÉTICA DO MARANHÃO

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

Exercício: 1996, 1997, 1998, 1999

RECURSO DE OFÍCIO. CSLL. GLOSA DE CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS AO FINANCIAMENTO DE PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA DOS EMPREGADOS. DEDUTIBILIDADE. ART. 13, V, DA LEI Nº. 9.249/95.

No regime estabelecido pela Lei Federal nº. 9.249/95, as contribuições (não compulsórias) destinadas ao financiamento de previdência privada dos obreiros e diretores da pessoa jurídica são dedutíveis da base de apuração da CSLL independentemente do pagamento efetivo, sendo suficiente o provisionamento das mesmas.

Recurso de ofício improvido, para manter a decisão que considerou lícita a dedução das contribuições provisionadas pela Recorrente nos exercícios de 1996 e 1997.

RECURSO VOLUNTÁRIO. DEDUÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS NÃO COMPULSÓRIAS PROVISIONADAS NO ANO-CALENDÁRIO DE 1995. POSSIBILIDADE. INTELIGÊNCIA DO ART. 301 DO RIR/94.

O Art. 301 do RIR/94 não tem o alcance necessário a sustentar que a dedução de contribuições previdenciárias não compulsórias estava vinculada ao regime de competência no ano-calendário de 1995. Exigência afastada em relação ao ano-calendário de 1995.

MULTA ISOLADA. OBRIGATORIEDADE DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS DA CSLL. OMISSÃO DO CONTRIBUINTE.

✍

A omissão do contribuinte quanto ao recolhimento das estimativas mensais da CSLL sujeita-o a multa isolada, nos termos do art. 44, II, da Lei nº. 9.430/96.

**MULTA ISOLADA. RETROATIVIDADE DA LEI MAIS BENIGNA. ART. 106, II, "C", DO CTN.**

Minorada a penalidade por lei posterior à infração, impõe-se a aplicação da regra posterior mais benigna para reduzir a expressão pecuniária da pena, nos termos do art. 106, II, c, do CTN. Redução da Multa Isolada de 75% para 50%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pelas 3ª TURMA DA DELEGACIA DE JULGAMENTO DA RECEITA FEDERAL EM FORTALEZA/CE e COMPANHIA ENERGÉTICA DO MARANHÃO.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para afastar a exigência de CSLL e reduzir a multa isolada a 50%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

Presidente

  
HUGO CORREIA SOTERO

Relator

31 OUT 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Luiz Martins Valero, Albertina Silva Santos de Lima, Jayme Juarez Grotto, Lisa Marini Ferreira dos Santos, Silvana Rescigno Guerra Barretto (Suplente Convocada) e Carlos Alberto Gonçalves Nunes. Ausente, justificadamente a Conselheira Silvia Bessa Ribeiro Biar.



## Relatório

Restou formalizado em relação ao contribuinte lançamento de ofício por insuficiente recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) nos exercícios de 1996, 1997, 1998 e 1999, por indevida dedução do montante tributável de parcelas pecuniárias atinentes às contribuições previdenciárias devidas sem comprovação do efetivo pagamento das mesmas.

Para além, consta do lançamento de ofício imputação de multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas mensais da contribuição, nos exercícios de 1997 e 1998, consignando a autoridade lançadora a inadmissibilidade de compensação de prejuízos fiscais anteriores para fins de definição da base de cálculo dos recolhimentos por estimativa.

Confira-se o teor da autuação:

### *"REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO*

*ADIÇÕES AO L. LÍQUIDO (GLOSAS DE CONT. PREVID. PROVISIONADAS E NÃO PAGAS E GLOSAS DE OUTRAS EXCLUSÕES NÃO COMPROVADAS.*

*Redução da base de cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido em face da dedução indevida de Contribuições Previdenciárias Provisionadas e não Pagas e, no valor de R\$ 1.366.007,72, R\$ 2.003.891,75, R\$ 2.847.200,13 e 3.121.300,35, nos anos-calendário de 1995, 1996, 1997 e 1998, respectivamente, tendo sido também reduzida esta base de cálculo, através de Outras Exclusões Não Comprovadas, no valor de R\$ 13.032.372,00, no ano-calendário de 1997. O contribuinte foi intimado diversas vezes, através de Termos de Intimação e Termos de Constatação Fiscal para justificar estas deduções, porém, não respondeu a nenhuma das intimações.*

*FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO.*

*Lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido decorrente da falta de recolhimento desta, nos anos-calendário de 1997 e 1998, apurada nas declarações de rendimentos, onde estão expressas as bases de cálculo. O contribuinte não declarou estes valores nas DCTFs. Segue em anexo as declarações de rendimentos de 1997 e 1998, bem como o "Demonstrativo de Compensação da Base de Cálculo Negativa da CSLL".*

*DEMAIS INFRAÇÕES SUJEITAS A MULTAS ISOLADAS*

*FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA*

*Lançamento da multa isolada devido a falta de recolhimento das estimativas mensais obrigatórias, relativas aos anos-calendário de 1997 e 1998. As bases de cálculo da contribuição foram recompostas e estão devidamente especificadas mensalmente na "Demonstração de*

*Apuração da Contribuição Para Efeito de Suspensão ou Redução Declarada Pelo Contribuinte e na “Demonstração de Apuração da Contribuição Social Para Efeito de Suspensão ou Redução Apurada Pelo Fisco”, onde estão demonstradas as Glosas de Outras Exclusões Não Comprovadas e Glosas de Contribuições Previdenciárias Provisionadas e Não Pagas que a empresa, apesar de intimada por diversas vezes não as justificou”.*

Impugnação ao lançamento às fls. 512/527, argüindo, em síntese, a ilegitimidade do lançamento, por descon sideração, pela autoridade lançadora da adstrição do contribuinte, no que concerne à dedução dos valores atinentes às contribuições previdenciárias, ao regime de competência, sendo suficiente para legalidade da dedução a mera provisão dos valores. Quanto à imposição de multa isolada em razão da omissão de recolhimento das estimativas mensais, após digressão sobre os conceitos de “lucro” e “acréscimo patrimonial” – signos componentes da hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL –, consignou o contribuinte ser obrigatória a consideração de prejuízos fiscais e bases negativas relativas a períodos anteriores.

Lançamento julgado parcialmente procedente pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Fortaleza (CE), assim:

**“INEXATIDÃO MATERIAL. CORREÇÃO.**

*Profere-se novo acórdão, para a correção de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e erros de cálculo existentes no acórdão.*

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DEDUTIBILIDADE.**

*Até o Ano-calendário de 1995, a dedutibilidade das contribuições previdenciárias estava sujeita ao efetivo pagamento destas. A partir de 1º/01/1996, as contribuições eram dedutíveis pelo regime de competência.*

**MULTA ISOLADA PELA FALTA DE PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. COMPENSAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE PERÍODO ANTERIOR. DESCABIMENTO.**

*É inadmissível a compensação de prejuízos de prejuízos/base de cálculo negativa de períodos anteriores para apuração da base de cálculo do Imposto de Renda e Contribuição Social recolhidas por estimativa, porque referidos são meras antecipações dos valores efetivamente devidos.*

**JUROS DE MORA. TAXA SELIC.**

*A partir de abril de 1995, o crédito tributário não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora, equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.*

*A exigência de juros de mora com base na Taxa Selic está em total consonância com o Código Tributário Nacional, haja vista a existência de leis ordinárias que expressamente a determina.*

**Lançamento Procedente em Parte.”**

4

Do voto condutor da decisão extrai-se:

*“Todavia, para efeito de apuração do lucro real em período-base iniciado a partir de 1º de janeiro de 1996, segundo o art. 13, inciso V, da Lei 9.249/95, incorporado ao artigo 361 do novo regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº. 3.000, de 26 de março de 1999, o regime de contabilização apropriado para a despesa em questão passou a ser o geral, isto é, o de competência, visto que o novo regramento já não traz o preceito que lhe especificava regime distinto.*

...

*A estimativa, como o próprio nome sugere, é apenas uma antecipação, não definitiva, do valor do imposto ou da contribuição social devidos no encerramento do período de apuração. É um valor precário, concebido para que o contribuinte, por sua opção, deixe de efetuar demonstrações financeiras trimestrais para apuração do lucro real.*

*Ao assumir o regime de pagamento do imposto de renda e da contribuição social por estimativa, o contribuinte adota o período de apuração anual e só então cabe a compensação de prejuízos e da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.*

*Assim, não cabe a pleiteada compensação de base de cálculo negativa.*

*Porém, como a glosa de contribuições previdenciárias foi considerada improcedente neste voto, para os anos-calendário de 1996 e 1997, os valores das multas isoladas devem ser recalculados.”*

Do lançamento foram excluídos os valores da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e da multa isolada referentes ao ano de 1998 em face da adesão do contribuinte ao Programa de Recuperação Fiscal (REFIS) e da inclusão dos créditos tributários respectivos na aludida moratória.

Face a disposição inscrita no art. 3º, I, da Lei nº. 9.964/2000, que impunha a confissão irrevogável e irretroatável dos débitos incluídos no REFIS, restou definitivamente consolidado o lançamento em relação a tais valores.

Recurso voluntário do contribuinte (fls. 686-702) no qual depreca pela reforma da decisão pronunciada pela Delegacia de Julgamento, nestes termos: (i) a existência de erro na parte dispositiva da decisão, sendo olvidada na pronúncia a exoneração da CSLL referente ao ano-calendário de 1996; (ii) ilegitimidade da glosa das contribuições previdenciárias provisionadas no ano-calendário de 1995; (iii) e, ilegalidade da imputação de multa isolada, pela obrigatoriedade de consideração das bases negativas referentes aos exercícios anteriores.

É o relatório.



## Voto

Conselheiro - HUGO CORREIA SOTERO, Relator.

Processo submetido à apreciação deste Colendo Conselho em face da interposição de recurso voluntário e de recurso de ofício em face da declaração de improcedência parcial do lançamento.

Recurso voluntário tempestivo. Preenchidos os requisitos legais de admissibilidade.

Em face do lançamento de ofício apresentou a Recorrente impugnação parcial, restrita à glosa das contribuições previdenciárias provisionadas nos anos-calendário de 1995 a 1997 e à imputação de penalidade (multa isolada) pela falta de recolhimento das estimativas mensais no ano-calendário de 1997. Deixou de impugnar a falta de recolhimento da CSLL nos anos de 1997 e 1998, a glosa de “outras exclusões não comprovadas” no ano-calendário de 1997, o crédito tributário pertinente ao ano-calendário de 1998, e a multa isolada relativa ao mesmo exercício, formulando confissão irretroatável e irrevogável dos respectivos créditos para inclusão dos mesmos no REFIS.

Análise, inicialmente, as questões postas à apreciação deste Conselho em decorrência do recurso necessário.

A decisão pronunciada pela Delegacia de Julgamento afastou a glosa das provisões de contribuições destinadas ao financiamento de plano de previdência privada mantido pela Fundação de Assistência e Servidores da CEMAR, deduzidas pelo contribuinte da base de cálculo da CSLL no ano-calendário de 1997, afirmando, textualmente, que a partir da Lei nº. 9.249/95 o regime de contabilização apropriado para despesa desse jaez é o regime de competência.

Utilizou a Delegacia de Julgamento como fundamento a regra do art. 13, V, da referida Lei nº. 9.249/95, vazado nos termos seguintes:

*“Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº. 4.506, de 30 de novembro de 1964:*

...

*V – das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;”*

Segundo os julgadores de Primeiro Grau, a disposição alterou a sistemática traçada pelo art. 301 do Decreto nº. 1.041/94 (RIR/94), que estabelecia como condição para a dedução de despesas dessa natureza da apuração do resultado o efetivo pagamento.

Considerando que a acusação fiscal foi somente de dedução pelo provisionamento, antes do efetivo pagamento, é de se confirmar, neste ponto, a decisão recorrida pelo resultado do julgamento - afastamento das exigências - não pelos seus fundamentos.

Com efeito, o art. 13 da Lei nº 9.249/95 veio vedar uma série de deduções da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, referindo-se em seu inciso V às contribuições à previdência privada tão somente como uma exceção às vedações instituídas. Não tem este dispositivo, portanto, a abrangência que lhe pretendeu dar a Turma Julgadora de Primeiro Grau, posto que o termo “pagamento” referido no art. 301 do então vigente RIR/94 não tinha qualquer ligação com estabelecimento de regime de caixa que, no lucro real, é exceção. Aliás, aquele dispositivo do Regulamento de 1994 não estava sustentado em Lei, porque não havia Lei dispoendo sobre regras tributárias específicas aplicáveis a contribuições às, então incipientes, entidades de previdência privada.

Portanto, até a edição do art. 11, § 2º da Lei 9.532/97, as contribuições patronais às entidades de previdência privada estavam sujeitas somente à regra geral de dedutibilidade das despesas operacionais. A partir dessa Lei, cuja vigência se deu a partir de 1º de janeiro de 1998, é que foram estabelecidos condições e limites para a dedução das contribuições destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica.

Nesse sentido o posicionamento deste Colendo Conselho de Contribuintes:

*“ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA – PATROCÍNIO DE BENEFÍCIOS SUPORTADOS PELO EMPREGADOR – TRATAMENTO TRIBUTÁRIO – GLOSA INOPERANTE – Os repasses efetuados pelo empregador a entidade de previdência privada da qual participam seus empregados e destinada a custear certos benefícios previdenciários a par dos oficialmente concedidos no âmbito tributário são despesas operacionais a serem fruídas segundo o regime de competência e não o regime de caixa. Não são assim passíveis de glosa aquelas que resultam da contabilização da obrigação e não do efetivo pagamento. (Acórdão nº. 103-21188, 3ª. Câmara, rel. Conselheiro Victor Luís de Salles Freire, DOU de 05/05/2003)*

Assim, conheço do recurso de ofício para negar-lhe provimento.

Passo a analisar os argumentos expendidos pelo contribuinte no recurso voluntário.

Argüi a Recorrente, prefacialmente, a existência de erro na parte dispositiva da decisão objurgada, olvidando a Delegacia de Julgamento, quando da concreção de sua decisão, de fazer referência à exclusão da exigência da CSLL, decorrente da glosa das provisões de contribuições para financiamento de plano de previdência privada, no ano-calendário de 1996.

Assiste razão à Recorrente.

Apesar de constar da fundamentação da decisão impugnada que “a glosa das contribuições previdenciárias foi considerada improcedente neste voto, para os anos-calendário

de 1996 e 1997”, quando da pronúncia da decisão, cingiu-se à enunciação de que julgava procedente em parte o lançamento para “exonerar a CSLL exigida correspondente ao ano-calendário de 1997”.

Dessa forma, merece reforma a parte dispositiva de decisão proferida pela Delegacia de Julgamento para, corrigindo-se erro material, expressar que a Recorrente está exonerada da exigência de CSLL pela glosa de provisões de contribuições previdenciárias também no exercício de 1996.

Segue o recurso voluntário buscando a extensão da decisão que considerou indevida a glosa de provisões de contribuições previdenciárias para o ano-calendário de 1995.

É de se acolher a pretensão da recorrente quanto ao ano-calendário de 1995, pelos fundamentos que utilizei para negar provimento ao recurso de ofício.

Entendo que o Art. 301 do RIR/94 não tem o alcance necessário a se sustentar que a dedução de contribuições previdenciárias não compulsórias estava vinculada ao regime de competência no ano-calendário de 1995.

*Conforme acima dito por esse Relator “o termo “pagamento” referido no art. 301 do então vigente RIR/94 não tinha qualquer ligação com estabelecimento de regime de caixa que, no lucro real, é exceção. Aliás, aquele dispositivo do Regulamento de 1994 não estava sustentado em Lei, porque não havia Lei disposta sobre regras tributárias específicas aplicáveis a contribuições às, então incipientes, entidades de previdência privada”.*

Por essas razões, afasto do lançamento a exigência em relação ao ano-calendário de 1995.

Por fim, questiona a Recorrente a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido no ano-calendário de 1997, defendendo ser obrigatória a consideração das bases negativas relativas a períodos anteriores.

É entendimento deste Colendo Conselho que “a falta de recolhimento das estimativas mensais, sem que haja sido levantado o respectivo balanço ou balancete de suspensão, dá azo à aplicação isolada da multa de ofício estabelecida no inciso IV do parágrafo 1º da Lei nº. 9.430/1996” e, para além, consoante manifestação iterativa da Câmara Superior, que o valor da multa isolada tem como limite o valor devido pelo contribuinte após o encerramento do período anual de apuração.

No caso, apurou a autoridade lançadora a utilização, pela Recorrente, de “exclusões não comprovadas”, no valor de R\$ 13.032.372,00, fato confessado e não impugnado pela Recorrente. Com base na exclusão dos valores não comprovados, procedeu a autoridade lançadora à retificação dos balanços e balancetes elaborados pelo contribuinte, identificando a existência de contribuição devida em todos os exercícios mensais.

Mesmo considerando a glosa das provisões das contribuições previdenciárias, o impacto das deduções não comprovadas importou na constituição de valores a recolher à guisa

de estimativas mensais de CSLL, valores estes que, não recolhidos pelo contribuinte, determinam a imputação de multa isolada, nos termos do art. 44 da Lei nº. 9.430/96.

Assim, não há amparo para exclusão da multa isolada aplicada à Recorrente.

Observo, no entanto, alteração na sistemática de quantificação da multa exigida isoladamente, tendo a Lei nº. 11.488/2007 reduzido o percentual para cálculo da penalidade de 75% para 50% (art. 44, II, da Lei nº. 9.430/96, com redação modificada). Havendo minoração da penalidade, reduzo, por determinação expressa do art. 106, II, c, do Código Tributário Nacional, a multa isolada aplicada pela autoridade lançadora, com as retificações promovidas pela Delegacia de Julgamento, para fixá-la em 50% do valor das estimativas não recolhidas.

Com estas considerações, conheço do recurso voluntário para dar-lhe parcial provimento, para afastar a exigência da CSLL em relação ao ano calendário de 1995, bem como alterar parte dispositiva da decisão da Delegacia de Julgamento para exonerar a Recorrente da exigência de CSLL no ano-calendário de 1996 e, por fim, reduzir a multa isolada de 75 para 50% dos valores das estimativas mensais não recolhidas no ano calendário de 1997.

Outrossim, em relação ao Recurso de Ofício, conheço e nego provimento ao mesmo.

Sala das Sessões - DF, em 13 agosto de 2008.

  
HUGO CORREIA SOTERO