



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

<b>Processo nº</b>	10530.722236/2011-27
<b>Recurso nº</b>	Embargos
<b>Acórdão nº</b>	<b>1101-000.934 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	08 de agosto de 2013
<b>Matéria</b>	IRPJ/CSLL - Perdas
<b>Embargante</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>Interessado</b>	FARMACIA REMÉDIO BARATO LTDA

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

Ano-calendário: 2006, 2007

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ACOLHIMENTO. Constatada a existência de obscuridade no acórdão exarado, os embargos devem ser acolhidos.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. ERRO NA BASE DE CÁLCULO. A multa isolada incide sobre as estimativas não recolhidas no mês de apuração. Na determinação das estimativas devidas com base em balancetes de suspensão apontando o resultado acumulado do período em curso, devem ser deduzidos os valores pagos em meses anteriores, bem como as estimativas que, embora não pagas, já se sujeitaram a penalidade isolada. Na apuração da estimativa de IRPJ com base em balancetes de suspensão, a cada mês o cálculo do adicional tem em conta o limite de isenção mensal, multiplicado pelo número de meses que integram o resultado acumulado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em ACOLHER os embargos de declaração, mas sem lhes dar efeitos infringentes, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

*(documento assinado digitalmente)*

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Maria Elisa Bruzzi Boechat e Nara Cristina Takeda Taga.

## Relatório

Na sessão de julgamento de 10 de abril de 2013 foi apreciado recurso voluntário interposto por FARMÁCIA REMÉDIO BARATO LTDA, contra decisão proferida pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Salvador/BA, na qual restou mantido integralmente lançamento formalizado em 13/05/2011, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 12.690.419,90.

Foram glosadas parcelas de R\$ 3.709.783,29 e R\$ 3.895.433,58 deduzidas, respectivamente, nos anos-calendário 2006 e 2007 a título de *perdas eventuais* em razão de *remédios vencidos*, com fundamento no art. 291, inciso II, alíneas “a” e “c”, do RIR/99. A autoridade fiscal também recompôs os balancetes de suspensão/redução de apuração de estimativas de IRPJ e CSLL, determinando valores não recolhidos em todos os meses de 2006 e 2007, sobre os quais aplicou multa isolada no percentual de 50%.

Esta Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário relativamente às exigências de IRPJ e CSLL devidos no ajuste anual, mas, por voto de qualidade, deu provimento parcial ao recurso voluntário relativamente às exigências de multas isoladas, divergindo os Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior, Marcelo de Assis Guerra e José Ricardo da Silva, que davam provimento ao recurso. O acórdão nº 1101-000.877 foi assim ementado:

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

*Ano-calendário: 2006, 2007*

*PERDAS DE ESTOQUE. MEDICAMENTOS COM PRAZO DE VALIDADE VENCIDO. AUSÊNCIA DE PROVA. Para integrar o custo das mercadorias vendidas, as perdas de estoque correspondentes a medicamentos com prazo de validade vencido devem ser provadas por laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de segurança, que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência.*

*MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. O não-recolhimento de estimativas sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada, ainda que encerrado o ano-calendário. CUMULAÇÃO COM MULTA DE OFÍCIO. COMPATIBILIDADE. É compatível com a multa isolada a exigência da multa de ofício relativa ao tributo apurado ao final do ano-calendário, por caracterizarem penalidades distintas.*

Especificamente com referência à exoneração parcial da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas, a Procuradoria da Fazenda Nacional opôs embargos alegando obscuridade na decisão, e afirmando necessários esclarecimentos acerca da razão pela qual o e. colegiado considerou o número de meses de forma acumulada, multiplicando R\$ 20.000,00 pelo “número de meses ao qual corresponde o resultado acumulado” e não pelo “número de meses do respectivo período de apuração”, conforme prescreve a legislação.

Constatando-se que foram adotados critérios de cálculo sem esclarecimento das premissas que os orientaram, os embargos foram admitidos pela Presidência da Turma para integração daquelas razões ao acórdão embargado.

**Voto**

**Conselheira EDELI PEREIRA BESSA**

Ao declarar a possibilidade de aplicação concomitante da multa isolada sobre estimativas não recolhidas, e da multa proporcional sobre o ajuste anual devido pela pessoa jurídica autuada, esta Relatora observou que as multas isoladas, apesar de calculadas com a aplicação do percentual de 50%, superavam significativamente a multa proporcional aplicada sobre o ajuste anual no percentual de 75%. Anotou, então, que:

*Apenas que a autoridade lançadora errou em dois pontos na determinação das estimativas mensalmente devidas em razão das glosas de perdas: 1) em todos os meses deduziu a mesma parcela como isenta de adicional do IRPJ (R\$ 20.000,00), sem observar que este valor deveria ser multiplicado pelo número de meses ao qual corresponde o resultado acumulado; 2) aplicou multa de 50% sobre o valor da estimativa apurada a partir do lucro acumulado mês a mês, sem deduzir a parcela que corresponderiam aos meses anteriores, de modo a apurar a estimativa que deveria ter sido paga no mês correspondente, mas não o foi.*

*Assim, as penalidades devem ser reduzidas, para que correspondam a 50% do IRPJ e da CSLL que resultem devidos mensalmente após tais ajustes, consoante abaixo demonstrado:*

*a) IRPJ – ano-calendário 2006:*

*a.1) Calculado pela Fiscalização:*

2006	A BC/IRPJ	B= A x 15% IMPOSTO 15%	C = A - 20000,00 x 10% ADICIONAL 10%	D = B + C ESTIMATIVA IRPJ	E = D/50% MULTA ISOLADA 50%
Janeiro	111.568,00	16.735,20	9.156,80	25.892,00	12.946,00
Fevereiro	232.672,39	34.900,86	21.267,24	56.168,10	28.084,05
Março	400.885,76	60.132,86	38.088,58	98.221,44	49.110,72
Abril	490.263,37	73.539,51	47.026,34	120.565,84	60.282,92
Maio	1.106.035,96	165.905,39	108.603,60	274.508,99	137.254,50
Junho	1.501.065,84	225.159,88	148.106,58	373.266,46	186.633,23
Julho	1.947.898,97	292.184,85	192.789,90	484.974,74	242.487,37
Agosto	2.225.987,26	333.898,09	220.598,73	554.496,82	277.248,41
Setembro	2.732.296,24	409.844,44	271.229,62	681.074,06	340.537,03
Outubro	2.949.580,12	442.437,02	292.958,01	735.395,03	367.697,52
Novembro	3.415.628,64	512.344,30	339.562,86	851.907,16	425.953,58
Dezembro	3.709.783,29	556.467,49	368.978,33	925.445,82	462.722,91
<b>TOTAL</b>					<b>2.590.958,23</b>

*a.2) Recálculo com ajuste do adicional e exclusão dos valores pertinentes aos períodos anteriores:*

2006	A BC/IRPJ	B = A x 15% IMPOSTO 15%	C = A - (20000,00 x nº meses) x 10% ADICIONAL 10%	D = B + C ESTIMATIVA IRPJ	D' = D - ACUMULADO ATÉ O MÊS ANTERIOR	E = D/50% MULTA ISOLADA 50%
Janeiro	111.568,00	16.735,20	9.156,80	25.892,00	25.892,00	12.946,00
Fevereiro	232.672,39	34.900,86	19.267,24	54.168,10	28.276,10	14.138,05
Março	400.885,76	60.132,86	34.088,58	94.221,44	40.053,34	20.026,67
Abril	490.263,37	73.539,51	41.026,34	114.565,84	20.344,40	10.172,20
Maio	1.106.035,96	165.905,39	100.603,60	266.508,99	151.943,15	75.971,57
Junho	1.501.065,84	225.159,88	138.106,58	363.266,46	96.757,47	48.378,74
Julho	1.947.898,97	292.184,85	180.789,90	472.974,74	109.708,28	54.854,14
Agosto	2.225.987,26	333.898,09	206.598,73	540.496,82	67.522,07	33.761,04
Setembro	2.732.296,24	409.844,44	255.229,62	665.074,06	124.577,25	62.288,62
Outubro	2.949.580,12	442.437,02	274.958,01	717.395,03	52.320,97	26.160,49
Novembro	3.415.628,64	512.344,30	319.562,86	831.907,16	114.512,13	57.256,07
Dezembro	3.709.783,29	556.467,49	346.978,33	903.445,82	71.538,66	35.769,33
<b>TOTAL</b>					<b>903.445,82</b>	<b>451.722,91</b>

[...]

De forma semelhante, também foram reconstituídos os cálculos da multa isolada sobre estimativas devidas ao longo do ano-calendário 2007. No que se refere à CSLL, apenas foram deduzidas as parcelas que corresponderiam aos meses anteriores, de modo a apurar a estimativa que deveria ter sido paga no mês correspondente.

A Fazenda Nacional apontou obscuridade nos cálculos, porque estes ensejariam a aplicação de um limite de isenção de adicional no valor de R\$ 1.560.000,00 anuais, ao passo que a lei estabeleceria este limite em R\$ 240.000,00. Entendeu necessário que este *e. colegiado se pronuncie sobre os motivos que o levaram a fazer a multiplicação dos R\$ 20.000,00 pelo “número de meses ao qual corresponde o resultado acumulado” e não pelo “número de meses do respectivo período de apuração”, conforme prescreve a legislação.*

Questionou, também, a razão da *exclusão dos valores pertinentes a períodos anteriores*, porque *tal determinação somente faria sentido caso a fiscalização tivesse efetuado a apuração da base de cálculo da estimativa de um mês somando-se com a base de cálculo do mês anterior*, o que não parece ter sido a situação dos autos.

E há, de fato, obscuridade nas razões de decidir, porque esta Relatora, ao elaborar seus cálculos, não indicou sua premissa de que a contribuinte fez uso de balancetes de suspensão durante todos os meses do período fiscalizado (2006 e 2007), os quais foram ajustados pela autoridade lançadora, mediante adição das perdas glosadas.

Isto porque não só os registros do Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, como também da DIPJ, revelam balancetes de suspensão mensais escriturados ao longo de 2006 e 2007, todos indicando prejuízos, sendo aquele apurado em dezembro coincidente com a apuração anual também informada na DIPJ (fls. 259/334). Os balancetes de suspensão, por sua vez, necessariamente deve reproduzir a base de cálculo estimada acumulada de janeiro até o mês de seu levantamento, consoante dispõe a Lei nº 9.430/96, reportando-se à Lei nº 8.981/95, como sintetizado na Instrução Normativa SRF nº 93/97:

*Art. 10. A pessoa jurídica poderá:*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 03/09/2013 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 03/09/2013

por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 03/09/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

Impresso em 04/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*I - suspender o pagamento do imposto, desde que demonstre que o valor do imposto devido, calculado com base no lucro real do período em curso, é igual ou inferior à soma do imposto de renda pago, correspondente aos meses do mesmo ano-calendário, anteriores àquele a que se refere o balanço ou balancete levantado;*

*II - reduzir o valor do imposto ao montante correspondente à diferença positiva entre o imposto devido no período em curso, e a soma do imposto de renda pago, correspondente aos meses do mesmo ano-calendário, anteriores àquele a que se refere o balanço ou balancete levantado.*

[...]

*§ 2º Caso a pessoa jurídica pretenda suspender ou reduzir o valor do imposto devido, em qualquer outro mês do mesmo ano-calendário, deverá levantar novo balanço ou balancete.*

[...]

*Art. 12. Para os efeitos do disposto no art. 10:*

*I - considera-se período em curso aquele compreendido entre 1º de janeiro ou o dia de início de atividade e o último dia do mês a que se referir o balanço ou balancete;*

*II - considera-se imposto devido no período em curso, o resultado da aplicação da alíquota do imposto sobre o lucro real, acrescido do adicional, e diminuído, quando for o caso, dos incentivos fiscais de dedução e de isenção ou redução;*

*III - considera-se imposto de renda pago, a soma dos valores correspondentes ao imposto de renda:*

*a) pago mensalmente;*

*b) retido na fonte sobre receitas ou rendimentos computados na determinação do lucro real do período em curso, inclusive o relativo aos juros sobre o capital próprio;*

*c) pago sobre os ganhos líquidos;*

*d) pago a maior ou indevidamente em anos-calendário anteriores.*

[...]

*§ 6º Os balanços ou balancetes somente produzirão efeitos para fins de determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, devidos no decorrer do ano-calendário;*

*Art. 13. A demonstração do lucro real relativa ao período abrangido pelos balanços ou balancetes a que se referem os arts. 10 a 12, deverá ser transcrita no Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, observando-se o seguinte:*

*I - a cada balanço ou balancete levantado para fins de suspensão ou redução do imposto de renda, o contribuinte deverá determinar um novo lucro real para o período em curso, desconsiderando aqueles apurados em meses anteriores do mesmo ano-calendário;*

*II - as adições, exclusões e compensações, computadas na apuração do lucro real, correspondentes aos balanços ou balancetes, deverão constar, discriminadamente, na Parte A do LALUR, para fins de elaboração da demonstração do lucro real do período em curso, não cabendo nenhum registro na Parte B do referido Livro.*

Significa dizer que os balancetes de suspensão revelam a base de cálculo estimada de janeiro até o mês de seu levantamento, expressando o resultado acumulado no período em curso até aquele momento. Sobre este valor são calculados os tributos devidos, o

que no caso do IRPJ se faz mediante *aplicação da alíquota do imposto sobre o lucro real, acrescido do adicional, e diminuído, quando for o caso, dos incentivos fiscais de dedução e de isenção ou redução*. Deste resultado são deduzidas, dentre outras, as parcelas já pagas mensalmente no período em curso, de modo que a estimativa devida no período seja, apenas, o que exceder a esta apuração.

Por sua vez, ao determinar a base de cálculo mensal para apuração das estimativas devidas, a autoridade fiscal apresentou demonstrativos mensais do lucro líquido, neles identificando a dedução de despesas das quais expurgou as perdas não admitidas, de modo a determinar os valores indicados na coluna “A” de seu demonstrativo acima reproduzido, como “BC/IRPJ”. A título de exemplo, tem-se que:

- Em janeiro/2006, a contribuinte apurara prejuízo fiscal de R\$ 105.031,54 no balancete de suspensão (fl. 260), ao passo que as perdas glosadas representaram R\$ 216.599,54. Em consequência, a base de cálculo estimada passou a representar R\$ 111.568,00 (fl. 35);
- Em fevereiro/2006, a contribuinte apurara prejuízo fiscal de R\$ 107.219,18 no balancete de suspensão (fl. 261), ao passo que as perdas glosadas representaram R\$ 339.891,57. Em consequência, a base de cálculo estimada passou a representar R\$ 232.672,39 (fl. 35);
- Em dezembro/2006, a contribuinte apurara prejuízo fiscal de R\$ 83.292,13 no balancete de suspensão e no ajuste anual (fl. 271), ao passo que as perdas glosadas representaram R\$ 3.793.075,42. Em consequência, a base de cálculo estimada passou a representar R\$ 3.709.783,29 (fl. 36).

Considerando que as perdas glosadas no ano-calendário 2006 totalizaram R\$ 3.793.075,42, resta evidente que os cálculos da Fiscalização representam apurações mensais acumuladas no período em curso, totalizando o resultado de janeiro até a data do balancete de suspensão. Em tais condições, apenas a estimativa devida em janeiro corresponde à aplicação da alíquota do tributo sobre a base de cálculo estimada. As demais, exigem, necessariamente, a dedução do tributo pago nos meses anteriores, ou, no caso, do tributo que mesmo não pago, já se sujeitou à multa isolada em razão da falta de seu recolhimento.

No presente caso, fazer incidir a multa isolada sobre a estimativa devida em cada balancete de suspensão ajustado, sem a dedução da estimativa devida nos meses anteriores, apenas porque não foi paga, ensejaria múltiplas penalidades sobre uma mesma infração. Em outras palavras, a estimativa não recolhida em janeiro se sujeitaria à multa isolada em todos os outros meses de ano-calendário, caso a base de cálculo acumulada seja crescente.

Por sua vez, o cálculo do adicional do IRPJ em cada mês deve considerar o limite de isenção proporcional ao número de meses em que a base de cálculo foi acumulada. Ou seja, em janeiro, o limite do adicional é de apenas R\$ 20.000,00. Já em fevereiro, o limite do adicional será de R\$ 40.000,00. Ao final, em dezembro, o limite do adicional será de R\$ 240.000,00. Mas isto, de forma alguma, significa que foi reconhecido ao contribuinte um limite de isenção para o adicional de R\$ 1.560.000,00. As bases de cálculo mensais não são autônomas para autorizar esta soma de limites de isenção. A cada mês, a base de cálculo do período anterior é substituída por uma nova base de cálculo estimada acumulada, de modo que

apenas a isenção reconhecida no cálculo do último mês de apuração está limitada a R\$ 240.000,00.

Ao admitir a apuração anual do IRPJ e CSLL, condicionada ao recolhimento mensal de estimativas, que podem ser apuradas mediante balancetes de suspensão/redução, a legislação tributária objetiva que, ao final do ano-calendário, o sujeito passivo recolha mensalmente o que seria devido ao final do período anual. No presente caso, embora o lucro apurado pela Fiscalização resultasse, no ano-calendário 2006, em IRPJ devido de R\$ 903.445,81, a multa isolada exigida no percentual de 50% totalizou R\$ 2.590.958,23. Ou seja, teve por referência estimativas mensais devidas no total de R\$ 5.181.916,46. De forma semelhante se verificou no ano-calendário 2007, e nas exigências de CSLL. Patente, portanto, o equívoco nos cálculos da Fiscalização.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de ACOLHER os embargos de declaração, para esclarecer as obscuridades apontadas, mas sem lhes dar efeitos infringentes, subsistindo na mesma extensão o provimento parcial dado ao recurso voluntário.

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora