



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



**Processo nº** 10980.721260/2017-36  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1302-004.180 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 10 de dezembro de 2019  
**Recorrente** INEPAR - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2012, 2013

PAF. PEDIDO DE SUSPENSÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO PARA AGUARDAR DECISÃO JUDICIAL DEFINITIVA. PREJUDICIALIDADE. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

O processo administrativo fiscal, tem como desiderato a revisão do ato administrativo de lançamento realizado e prescinde da decisão que venha a ser proferida no processo judicial, uma vez que se reporta a fatos geradores já ocorridos e perfectibilizados, não importando o pronunciamento judicial ocorrido posteriormente acerca da higidez de títulos da dívida pública dos quais decorrem as receitas tributadas no lançamento. Quaisquer repercussões da decisão judicial definitiva acerca da validade dos títulos devem se refletir nos períodos relativos aos fatos geradores a eles correspondentes, inclusive o reconhecimento e registro de eventuais perdas em face da insubsistência dos direitos ora registrados no seu ativo. Eventuais óbices à execução da exigência fiscal, em caso de decisão judicial definitiva em que não se reconheça a validade dos títulos mencionados, devem ser apresentados pela interessada no momento oportuno e apreciados pela autoridade judicial competente.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2012, 2013

IRPJ. ESTIMATIVAS MENSAS DECLARADAS EM DCTF NÃO RECOLHIDAS. DEDUÇÃO INDEVIDA DO IMPOSTO ANUAL DEVIDO.

As estimativas mensais de IRPJ informadas na DCTF, mas não recolhidas, não podem ser deduzidas do valor do imposto apurado ao final do período, sendo correta sua glosa e exigência mediante lançamento de ofício do imposto devido correspondente, acrescido da multa de ofício.

IRPJ. EXCLUSÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS RECONHECIDAS PELO REGIME DE COMPETÊNCIA. GLOSA DA EXCLUSÃO. CABIMENTO.

Correta a glosa de exclusão da apuração do lucro real, das variações monetárias ativas reconhecidas pelo sujeito passivo, em obediência ao regime

de competência, por ausência de previsão legal. A existência de ação judicial na qual se discute a liquidez do título da dívida pública registrado no ativo do contribuinte, enquanto não houver decisão transitada em julgado declarando sua invalidade, não elide o reconhecimento das variações monetárias ativas e passivas na apuração do resultado.

**IRPJ. MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS MENSAIS. LEGALIDADE. AUSÊNCIA DE *BIS IN IDEM*.**

A lei prevê expressamente aplicação da penalidade isolada no caso do descumprimento da obrigação de recolher o tributo estimado mensalmente, situação que se configura exatamente após o encerramento do exercício. Tal penalidade não se confunde com a multa de ofício aplicada sobre o saldo de imposto apurado ao final do exercício. As duas penalidades decorrem de fatos diversos que ocorrem em momentos distintos e a existência de um deles não pressupõe necessariamente a existência do outro.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

Ano-calendário: 2012, 2013

**CSLL. ESTIMATIVAS MENSAIS DECLARADAS EM DCTF NÃO RECOLHIDAS. DEDUÇÃO INDEVIDA DO IMPOSTO ANUAL DEVIDO.**

As estimativas mensais de CSLL informadas na DCTF, mas não recolhidas, não podem ser deduzidas do valor do imposto apurado ao final do período, sendo correta sua glosa e exigência mediante lançamento de ofício do imposto devido correspondente, acrescido da multa de ofício.

**CSLL. EXCLUSÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS RECONHECIDAS PELO REGIME DE COMPETÊNCIA. GLOSA DA EXCLUSÃO. CABIMENTO.**

Correta a glosa de exclusão da apuração do lucro real, das variações monetárias ativas reconhecidas pelo sujeito passivo, em obediência ao regime de competência, por ausência de previsão legal. A existência de ação judicial na qual se discute a liquidez do título da dívida pública registrado no ativo do contribuinte, enquanto não houver decisão transitada em julgado declarando sua invalidade, não elide o reconhecimento das variações monetárias ativas e passivas na apuração do resultado.

**CSLL. MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS MENSAIS. LEGALIDADE. AUSÊNCIA DE *BIS IN IDEM*.**

A lei prevê expressamente aplicação da penalidade isolada no caso do descumprimento da obrigação de recolher o tributo estimado mensalmente, situação que se configura exatamente após o encerramento do exercício. Tal penalidade não se confunde com a multa de ofício aplicada sobre o saldo de imposto apurado ao final do exercício. As duas penalidades decorrem de fatos diversos que ocorrem em momentos distintos e a existência de um deles não pressupõe necessariamente a existência do outro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em afastar a prejudicialidade da ação judicial movida pela recorrente e rejeitar a preliminar de sobrestamento do julgamento; e, no mérito, por unanimidade, em negar provimento ao recurso voluntário quanto ao IRPJ e CSLL compensados indevidamente como estimativas pagas e à exclusão indevida de receitas de variação monetária ativa; e, por voto de qualidade, negar provimento ao RV, quanto às multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas. Vencidos os conselheiros Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias e Breno do Carmo Moreira Vieira, que davam provimento nesta parte.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregorio, Flávio Machado Vilhena Dias, Breno do Carmo Moreira Vieira e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão n.º 07-41.165, proferido pela 3ª Turma da DRJ/Florianópolis/SC, em 28/12/2017, que julgou improcedente a impugnação da contribuinte em face dos autos de infração de IRPJ e CSLL, lavrados contra si, referentes aos anos-calendários 2012 e 2013, conforme sintetizado na seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2012, 2013

**VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS. TRIBUTAÇÃO.**

A teor do artigo 375 do RIR/99, as variações monetárias ativas, em função de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, sobre direitos de crédito pactuados pelo contribuinte, devem ser reconhecidas pelo regime de competência.

Somente poderão ser excluídos do lucro líquido na apuração do lucro real os valores expressamente previstos na legislação do imposto de renda. Tendo sido comprovado que foram efetuadas exclusões indevidas, deve ser mantida a autuação.

**ESTIMATIVAS MENSAS DE IMPOSTO DE RENDA DECLARADAS E NÃO PAGAS. DEDUÇÃO NO AJUSTE ANUAL. IMPOSSIBILIDADE.**

Não podem ser deduzidas na apuração do IRPJ A PAGAR, na apuração anual, as estimativas mensais que não forem pagas/compensadas.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2012, 2013

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.**

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, aplica-se aos lançamentos decorrentes a decisão proferida no lançamento principal (IRPJ).

**MULTA DE OFÍCIO DE 75%. FALTA DE PAGAMENTO.**

Nos casos de falta de pagamento, o tributo lançado de ofício será acompanhado, em regra, de multa de 75%, calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo não recolhido.

**MULTA ISOLADA DE 50%. ANO-CALENDÁRIO ENCERRADO.**

A lei determina a imposição de multa isolada de 50% sobre a falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL após

encerrado o ano-calendário, não se confundindo esta penalidade com a multa de ofício sobre o imposto devido apurado no encerramento do período.

A multa exigida isoladamente sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais é de natureza diversa da multa proporcional incidente sobre a insuficiência de recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, no regime do lucro real anual.

Por bem resumir a apuração fiscal e o feito até este ponto, transcrevo trechos do relatório do acórdão recorrido, *verbis*:

O lançamento se refere a (I) exclusões indevidas de variações monetárias ativas na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL; (II) insuficiência de recolhimento pela ausência de comprovação das retenções/antecipações de IRPJ e CSLL; (III) multa isolada pela falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo estimada.

A autoridade fiscal relata que no curso da ação fiscal a contribuinte foi intimada a apresentar livros e documentos fiscais e a prestar esclarecimentos sobre as exclusões das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL informadas nas DIPJ dos anos-calendário de 2012 e 2013, a apresentar os comprovantes de pagamentos dos valores apurados a título de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, referentes ao mês de março de 2012, e a comprovar o valor declarado como CSLL retida na fonte.

Em resposta, a Inepar informou que as exclusões se referem a valores contabilizados como receitas de atualização monetárias de Títulos da Dívida Pública Externa, em discussão judicial, em que se pretende o reconhecimento quanto à validade e utilidade desses títulos na compensação de tributos federais, objeto da ação por ela proposta em face da União e do Estado do Rio de Janeiro (processo nº 18890.55.2010.4.01.3400 - 21a. Vara da Seção Judiciária do Distrito Federal).

Alega que considerando a resistência da União em reconhecer a validade dos aludidos títulos e também o fato de que as demandas judiciais em que são discutidos vêm sendo julgadas desfavoravelmente aos seus titulares, o que tornaria incerta a existência de qualquer rendimento com os ativos, a empresa mantém o controle contábil de sua correção monetária mas exclui os valores correspondentes da base de apuração do IRPJ e da CSLL.

Quanto às estimativas mensais de IRPJ e CSLL, referentes ao mês de março de 2012, esclarece que elas constaram na DIPJ e foram declaradas em DCTF mas que não houve o pagamento, pois não seriam devidas, por terem origem em suposta receita auferida de R\$ 608.734.000,00 com a alienação da participação outrora detida na Companhia Brasileira de Diques (CBD), que fora indevidamente considerada na composição dos valores declarados. Advoga que parte significativa dessa receita (R\$ 479.836.540,80) nunca existiu, pois estaria vinculada ao recebimento dos Títulos da Dívida Pública. Quanto à parcela residual do preço (R\$ 128.897.459,15), esclarece que foi recebida mediante compensação com crédito detido pela Inepar S/A Indústria e Construções com a ora fiscalizada.

O auditor-fiscal entendeu que *"não há previsão legal para excluir da apuração do lucro real o valor de R\$ 479.836.540,80 recebidos em títulos da dívida pública federal como quer o contribuinte. Há um contrato de compra e venda das 288.856 ações da Companhia Brasileira de Diques em que o contribuinte as transferem para a Inepar S/A Indústria e Construções mediante o recebimento do valor acertado de R\$ 608.734.000,00 (fls. 81 a 84), sendo que no item 1.1 da cláusula primeira diz que a transferência das ações se dá em caráter irrevogavelmente e irretroatável. No item 2.4 da cláusula segunda diz que as ações, a partir da data da celebração do contrato, é de propriedade da Inepar S/A Indústria e Construções e os títulos da dívida externa*

*federal é de propriedade do contribuinte, ou seja, houve a efetiva transferência destes títulos para o contribuinte, sendo ela a atual proprietária destes títulos".*

A autoridade fiscal concluiu não haver previsão legal também para se excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL as receitas contabilizadas de variações monetárias ativas, dos anos-calendário de 2012 (R\$ 929.253.167,44) e 2013 (R\$ 1.319.555.274,44), referentes aos Títulos da Dívida Pública Federal Externa objeto de discussão judicial.

Verificou-se ainda que a contribuinte deduziu indevidamente na DIPJ, no ajuste anual, as estimativas mensais de IRPJ (R\$ 85.643.993,00) e CSLL (R\$ 30.833.997,48) referentes ao mês de março de 2012, as quais foram declaradas em DCTF mas não foram pagas/compensadas. Em vista disso, tais valores foram excluídos pela fiscalização na apuração do IRPJ e da CSLL a pagar do ano-calendário de 2012.

A empresa informou na DIPJ do ano-calendário de 2012 a CSLL retida na fonte de R\$ 16.740,00, sendo que somente uma parte desse montante (R\$ 3.600,00) é de CSLL, pois a diferença (R\$ 13.140,00) se refere ao PIS e à Cofins.

Em função dos fatos relatados foi realizado o lançamento do IRPJ e da CSLL, acrescidos de juros e multa de ofício de 75%, e multa isolada de 50% pela falta de pagamento das estimativas mensais, referentes aos anos-calendário de 2012 e 2013, compensando-se o prejuízo fiscal de R\$ 187.228.098,85 e a base de cálculo negativa de CSLL de R\$ 241.723.742,64.

Inconformada com os lançamentos, a contribuinte apresentou impugnação (fls. 1665 a 1674) alegando que teria ocorrido equívoco da autoridade fiscal, pois ela não excluiu da apuração do lucro real o valor de R\$ 479.836.540,80 decorrente da venda das ações da CBD mediante o recebimento em Títulos da Dívida Pública.

Informa que declarou o valor devido em decorrência da venda das ações da empresa CBD (estimativa mensal de R\$ 85.643.993,00 de IRPJ e R\$ 30.833.997,48 de CSLL), não havendo que se falar em lançamento de ofício do crédito tributário com a multa de 75%.

Argumenta que os valores de R\$ 929.253.167,44 e R\$ 1.319.555.274,44, excluídos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário de 2012 e 2013, são provenientes da atualização monetária de Títulos da Dívida Pública Federal Externa, objeto de ações judiciais, através das quais a impugnante pretendeu a compensação de débitos tributários, mas que não obteve êxito, pois a sentença não reconheceu os valores e a liquidez dos referidos títulos, que estariam prescritos.

O não reconhecimento de validade e liquidez dos títulos, bem como o reconhecimento da prescrição dos mesmos, teria sido o fundamento para a exclusão da variação monetária ativa dos títulos da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

*Alega que "em momento algum foi omitido qualquer valor, não havendo o que justifique a imposição de multa isolada de 50%, por não haver mais previsão legal, nem a multa de lançamento de ofício de 75%, por já ter havido a correspondente declaração, não podendo qualquer dessas multas, no presente caso, ser exigidas".*

Advoga também a impossibilidade de se acumular a multa de ofício (75%) com a multa isolada (50%) sobre o valor do IRPJ e da CSLL. Cita jurisprudência do CARF.

Por fim, pede seja acolhida a impugnação para que sejam integralmente cancelados os autos de infrações.

Cientificada do acórdão recorrido em 31/01/2018 (termo, fl. 1800), a contribuinte apresentou recurso voluntário em 02/03/2018 (solicitação de juntada, fl. 1801), no qual alega, em síntese:

- a) Que não excluiu da apuração do lucro real os valores recebidos em títulos da dívida pública externa, R\$ 479.836.540,80, conforme documentação anexa que demonstra que incluiu na apuração do lucro real o valor total que recebeu pela venda das 288.856 ações da Companhia Brasileira de Diques (R\$ 608.734.000,00 TOTAL DA VENDA – R\$ 117.157.406,15 CUSTO DA VENDA DO INVESTIMENTO = R\$ 491.576.593,85 VALOR LANÇADO NO LUCRO REAL). E que, do lucro real, apurado com a inclusão do valor de R\$ 491.576.593,85, declarou, inclusive na DCTF do mês de março de 2012, o IR a pagar no valor de R\$ 85.643.993,00 e a CSLL de R\$ 30.833.997,48.
- b) Que, ao considerar para base de cálculos os valores decorrentes do Contrato de Venda das ações da CBD, inclusive os recebidos por títulos da dívida pública, e declarar o imposto a pagar na DIPJ e na DCTF, não há que se falar em lavratura de auto de infração para pagamento de crédito tributário, com a consequente aplicação da multa de ofício.
- c) Que declarou o valor devido em decorrência da venda das ações da empresa CBD, R\$ 85.643.993,00 e R\$ 30.833.997,48, não havendo que se falar em lançamento de ofício do crédito tributário, com aplicação de multa no importe de 75%, motivo pelo qual devem ser excluídos os lançamentos de ofício referentes aos valores decorrentes da venda das ações da empresa CBD.
- d) Que, quanto a exclusão indevida da apuração do lucro real as receitas financeiras provenientes dos títulos da dívida pública federal externas, estas são provenientes da atualização monetária de Títulos da Dívida Pública Federal Externa que foram objeto de ações judiciais, através das quais a recorrente pretende a compensação de débitos tributários com os referidos títulos nas quais não obteve êxito, uma vez que as decisões traziam o entendimento de estarem os títulos prescritos ou de não reconhecer os valores e a liquidez dos referidos títulos;
- e) Que os referidos títulos são objeto da Ação proposta pela recorrente em face da União e do estado do Rio de Janeiro, processo n. 18890.55.2010.4.01.3400 em trâmite perante a 21ª Vara da Seção Judiciária do Distrito Federal, a fim de ver reconhecida a existência de relação jurídica e seu conteúdo, tais como o valor atual, corrigido monetariamente, a data de resgate, local do resgate, modo e forma de pagamento;
- f) Que em 07/04/2017 foi proferida sentença a qual acolheu a prejudicial de mérito de prescrição e julgou extinto o processo com resolução de mérito, nos termos do artigo 487, II, do CPC, tendo o julgador reconhecido a prescrição dos títulos das dívidas públicas emitidos pelo Estado do Rio de Janeiro no ano de 1927.

- g) Que, desta forma, passou a excluir da sua base de cálculo os valores referentes à atualização monetária dos referidos Títulos do ano calendário 2012 e do ano calendário 2013.
- h) Que o não reconhecimento de validade e liquidez dos títulos, bem como o reconhecimento da prescrição dos mesmos, fundamenta a exclusão da correção monetários dos títulos da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL
- i) Que os títulos da dívida pública representam um crédito da recorrente, mas se o crédito é considerado pela União e pelo poder Judiciário prescrito, não há que se falar em aumento de receita ou do lucro real em razão da atualização dos referidos crédito, pois aquilo que está prescrito não acarretará em valores a serem pagos e, se não há valores, não há atualização monetária que integre a receita da contribuinte, não representando aumento do lucro real e tampouco podendo ser incluída na base de cálculo da CSLL.
- j) Que não é razoável, que a recorrente tenha seu direito ao recebimento dos valores representados pelos títulos da dívida pública negado, sob o fundamento de que estão prescritos os títulos e ao mesmo tempo ser cobrado por créditos tributários constituídos em face da de receita da atualização do valor desses créditos.
- k) Que ao tributar atualização monetária de títulos que sempre alegou prescritos, a União ofende o princípio do *venire contra factum proprium*, pois, como se sabe, incorre nessa proibição quem exerce posição jurídica em contradição com o comportamento exercido anteriormente, construção jurídica que se associa ao princípio da boa-fé objetiva e propugna pela incompatibilidade entre a contradição própria e a responsabilidade jurídica;
- l) Que é indevida a cobrança de multa de ofício sobre valores já declarados em DIPJ e DCTF;
- m) Que não pode ser exigida a multa isolada sobre as estimativas em conjunto com a multa de ofício aplicada sobre o tributo devido ao final do período, em razão da dupla incidência sobre a mesma base tributável, conforme jurisprudência do CARF.

Ao final requer o provimento do recurso e o conseqüente cancelamento dos autos de infração lavrados.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN apresentou contrarrazões ao recurso voluntário (fls. 1823/1852), na qual reafirma a legitimidade das exigências e propugna pela manutenção do lançamento.

Este recurso foi originalmente distribuído para a relatoria do i. conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa que, na sessão de 21 de novembro de 2018, propôs a realização de diligências, nos termos da Resolução nº 1302-000.693, no qual propugna, *verbis*:

[...]

Conforme descrito no relatório quando do relato da infração IRPJ e CSLL Compensados Indevidamente como Pagos por Estimativa, a recorrente alienou as ações que detinha na CBD e recebeu, como parte do pagamento, o montante de R\$ 479.836.540,90 em títulos da dívida pública federal externa.

Ela sustenta que houve erro, por parte da autoridade fiscal, ao analisar os efeitos fiscais desta operação. Isso porque, segundo a contribuinte, a Fiscalização teria entendido que o valor de R\$ 479.836.540,90 – correspondente ao pagamento via TDPs – teria sido excluído da apuração do IRPJ e da CSLL.

Inicialmente, cumpre lembrar que a infração constatada pela autoridade fiscal diz respeito ao aproveitamento dos valores registrados como estimativas de IRPJ e CSLL, referentes ao mês de março de 2012, para fins de redução do montante de IRPJ e CSLL a pagar apurados na DIPJ 2013.

Notadamente, a Fiscalização relata o fato de os créditos fiscais relativos a essas estimativas terem sido reconhecidos em DCTF, mas não haver provas de sua quitação.

Aliás, a própria contribuinte confessa que a situação da DCTF se encontra “em aberto”, perante a RFB. Não obstante, a contribuinte utilizou os valores de IRPJ e CSLL declarados em DCTF não quitadas como elementos redutores do IRPJ e da CSLL a pagar, na DIPJ 2013.

Percebe-se, claramente que a acusação fiscal diz respeito à dedução indevida de valores de estimativas de IPRJ e CSLL do valor a pagar dos respectivos tributos, apurados na DIPJ, tendo por fundamento a ausência de comprovação da quitação das referidas estimativas. Basta examinar atentamente o Termo de Verificação Fiscal (fls.1594 e segs) e o Auto de Infração (1615 e segs) para que fique clara a infração imputada à contribuinte,

Em sede de recurso voluntário, a recorrente afirma que declarou o valor devido em decorrência da venda das ações da empresa CBD, informando em DCTF as estimativas de IRPJ e CSLL no valor de R\$ 85.643.993,00 e R\$ 30.833.997,48, respectivamente, não havendo que se falar em lançamento de ofício do crédito tributário, com aplicação de multa no importe de 75%, motivo pelo qual requer o provimento do presente recurso voluntário, a fim de que sejam cancelados os autos de infrações constantes do presente processo administrativo, sendo excluídos os lançamentos de ofício referentes aos valores decorrentes da venda das ações da empresa CBD.

Portanto, como neste julgamento não se entende adequado tomar decisões que invistam contra o direito de liberdade e direito de propriedade dos contribuintes à partir de premissas que se apresentam obscuras, mas que podem ser esclarecidas.

A quantificação correta dos valores recolhidos pelo sujeito passivo, a título de estimativas de IRPJ e CSLL, tem efeitos diretos na análise da infração acima enumerada (IRPJ e CSLL Compensados Indevidamente como Pagos por Estimativa).

**Isto posto, voto no sentido de converter o presente julgamento em diligência, para que o processo retorne à Unidade de origem (DRF/Curitiba/Paraná), para que:**

**a) informe-se, dos totais de IRPJ e CSLL declarados pelo sujeito passivo como pagos a título de estimativa (linhas 20 da Ficha 12A e linha 84 da Ficha 17 da DIPJ relativa ao ano-calendário de 2012), quais os montantes que foram objeto de pagamento, Declaração de Compensação (DComp), parcelamento e/ou declarados em DCTF do ano-calendário de 2012;**

**b) detalhe-se, para cada mês do referido ano-calendário, o desfecho de cada uma das DComp eventualmente apresentadas, parcelamento eventualmente formalizados, e situação dos valores informados em DCTF (se estão em cobrança na RFB e/ou se encontram-se inscritos em dívida ativa) com indicação do número do processo administrativo correspondente;**

**c) ao fim, elabore-se relatório de diligência contendo as informações acima requeridas, dando ciência do resultado ao sujeito passivo e concedendo-lhe prazo para, querendo, manifestar-se nos autos.**

A autoridade fiscal encarregada das diligências prestou a Informação Fiscal (fls. 2507/2508), *verbis*:

Em atendimento à solicitação de diligência da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária do CARF, às folhas 2.894, informamos o seguinte:

[...]

**Respondendo ao item “a” acima**, após análise de todas as DCTF entregues pelo contribuinte relativo ao ano-calendário de 2012, **constatamos que houve valores declarados de IRPJ e CSLL por estimativa somente no mês de março, sendo R\$ 30.833.997,48 de CSLL e R\$ 85.643.993,00 de IRPJ**. Anexamos ao processo todas as DCTF do ano-calendário de 2012 (fls. 1.865 a 1.960). **Foram encontrados um pagamento de IRPJ por estimativa no valor de R\$ 13,00 e outro de CSLL por estimativa no valor de R\$ 17,48, todos referentes ao mês de março de 2012 (fls. 1.961 a 1.962). Não encontramos DComp (Declaração de Compensação) com débitos de IRPJ e CSLL por estimativa do ano-calendário 2012, bem como não houve parcelamento de débitos de tais tributos relativo a este período.**

**Para o item “b” acima**, em relação aos débitos declarados na DCTF de IRPJ e CSLL por estimativa do mês de março de 2012 de R\$ 85.643.993,00 e R\$ 30.833.997,48, respectivamente, **informamos que foram levantados todos os débitos inscritos em dívida ativa da empresa (fls. 1.963 a 2.506), mas não encontramos tais débitos de IRPJ e CSLL inscritos em dívida ativa.**

Concedo o prazo de 30 (trinta) dias corridos, após a ciência, para que o contribuinte se manifeste sobre esta informação fiscal.

Devidamente intimada do teor da informação fiscal, a interessada apresentou manifestação (fls. 2514/2518), no qual, em síntese, alega a existência de prejudicialidade do processo judicial que tramita perante a 21ª Vara da Justiça Federal do DF, na qual se discute a liquidez e certeza dos Títulos da Dívida Pública que foram objeto de negociação entre as partes indicadas nos autos e dão origem à presente autuação e propugna que, enquanto não for definitivamente julgado o processo judicial em questão, seja suspenso o julgamento do presente processo administrativo de exigência fiscal, sob pena de vir a ocorrer decisões contraditórias (em caso de insucesso da ação judicial e manutenção da autuação, p.ex.).

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos pressupostos legais e regimentais. Assim, deve ser conhecido.

A recorrente trouxe em sua manifestação sobre a informação fiscal, prestada pela autoridade fiscal em face da diligência determinada por este colegiado, um pedido de suspensão do julgamento do presente recurso até o deslinde definitivo de ação judicial que tramita perante a 21ª Vara Federal do Distrito Federal, sob a alegação de existência de uma relação de prejudicialidade entre os dois feitos, do que poderia resultar decisões conflitantes.

Assevera que a exigência fiscal decorre essencialmente do reconhecimento em sua escrituração dos Títulos da Dívida Pública, cuja liquidez e certeza é discutida na ação judicial, ora considerado em sentença proferida no ano de 2017, como prescritos pela justiça federal.

Não assiste razão à recorrente.

Entendo que o deslinde deste procedimento fiscal, que tem como desiderato a revisão do lançamento realizado, prescinde da decisão que venha a ser proferida no processo judicial, uma vez que se reporta a fatos geradores ocorridos e perfectibilizados (anos-calendário 2012 e 2013) antes, portanto, de qualquer pronunciamento judicial acerca da higidez dos títulos, que conforme foi noticiado pela recorrente, só veio a ocorrer no ano de 2017.

Quaisquer repercussões da decisão judicial definitiva acerca da validade dos títulos devem se refletir nos períodos relativos aos fatos geradores a eles correspondentes, inclusive o reconhecimento e registro de eventuais perdas em face da insubsistência dos direitos ora registrados no seu ativo.

Eventuais óbices à execução da presente exigência fiscal, em caso de decisão judicial definitiva em que não se reconheça a validade dos títulos mencionados, devem ser apresentados pela interessada no momento oportuno e apreciados pela autoridade judicial competente.

Assim, afasto a prejudicialidade e rejeito a preliminar de suspensão do processo.

## **Mérito**

No mérito, a exigência fiscal se desdobra em três infrações específicas, que passo a analisar.

### **IRPJ e CSLL Compensados Indevidamente como Pagos por Estimativa**

A autoridade fiscal lançadora efetuou a glosa da dedução do IRPJ e CSLL apurados ao final do exercício, dos valores correspondentes às estimativas mensais relativas a março de 2012 que, embora declaradas em DCTF não foram efetivamente recolhidas.

A recorrente alega que não excluiu da apuração do lucro real os valores recebidos em títulos da dívida pública externa, R\$ 479.836.540,80 e que, do lucro real, apurado com a inclusão do valor de R\$ 491.576.593,85, declarou, inclusive na DCTF do mês de março de 2012, o IR a pagar no valor de R\$ 85.643.993,00 e a CSLL de R\$ 30.833.997,48.

Sustenta que, ao considerar para base de cálculos os valores decorrentes do Contrato de Venda das ações da CBD, inclusive os recebidos por títulos da dívida pública, e declarar o imposto a pagar na DIPJ e na DCTF, não haveria que se falar em lavratura de auto de infração para pagamento de crédito tributário, com a consequente aplicação da multa de ofício.

Defende que declarou o valor devido em decorrência da venda das ações da empresa CBD, R\$ 85.643.993,00 e R\$ 30.833.997,48, não sendo cabível o lançamento de ofício do crédito tributário, com aplicação de multa no importe de 75%, e que devem ser excluídos os lançamentos de ofício referentes aos valores decorrentes da venda das ações da empresa CBD.

Não assiste razão à recorrente.

A acusação fiscal, neste ponto, não tem como fundamento a exclusão da tributação dos ganhos apurados na venda de ativos que foram parcialmente recebidos por meio de títulos da dívida pública externa.

Com efeito, o lançamento desta infração compreende unicamente a glosa da compensação indevida das estimativas mensais de IRPJ e CSLL apuradas em março de 2012, informadas na DCTF, mas que não foram efetivamente recolhidas, como bem apontado pela d. PGFN em suas contrarrazões, *verbis*:

[...]

Conforme descrito no tópico I.1 destas CONTRARRAZÕES, a contribuinte alienou as ações que detinha na CBD e recebeu, como parte do pagamento, o montante de R\$ 479.836.540,90 em títulos da dívida pública federal externa. A recorrente sustenta que houve erro, por parte da autoridade fiscal, ao analisar os efeitos fiscais desta operação. Isso porque, segundo a contribuinte, a Fiscalização teria entendido que o valor de R\$ 479.836.540,90 – correspondente ao pagamento via TDPs – teria sido excluído da apuração do IRPJ e da CSLL. Entretanto, o equívoco quanto a essa parte do lançamento está nas alegações da contribuinte.

Inicialmente, cumpre lembrar que a infração constatada pela autoridade fiscal diz respeito ao aproveitamento dos valores registrados como estimativas de IRPJ e CSLL, referentes ao mês de março de 2012, para fins de redução do montante de IRPJ e CSLL a pagar apurados na DIPJ 2013. Notadamente, a Fiscalização relata o fato de os créditos fiscais relativos a essas estimativas terem sido reconhecidos em DCTF, mas não haver provas de sua quitação. Aliás, a própria contribuinte confessa que a situação da DCTF se encontra “em aberto”, perante a RFB. Não obstante, a contribuinte utilizou os valores de IRPJ e CSLL declarados em DCTF não quitadas como elementos redutores do IPRJ e da CSLL a pagar, na DIPJ 2013.

É verdade que a autoridade fazendária menciona que “Não há previsão legal para excluir da apuração do lucro real o valor de R\$ 479.836.540,80 recebidos em títulos da dívida pública federal como quer o contribuinte”. No entanto, é preciso contextualizar essa afirmação levando em conta o trabalho desenvolvido pela Fiscalização. Durante o Termo de Verificação Fiscal, a autoridade fazendária relata que intimou a contribuinte para que esta comprovasse a “extinção do Imposto de Renda Mensal por Estimativa do mês de março no valor de R\$ 85.643.993,00, que foi informado na ficha 11 (Cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa) da DIPJ do Exercício de 2013, ano-calendário de 2012” (fl. 1594). Em resposta, a contribuinte explicou à Fiscalização que (fls. 1596-1597):

Ocorre que **referidos valores não são devidos, tendo havido erro de declaração de parte da peticionária**. Referidos valores têm origem na suposta receita auferida (R\$ 608.734.000,00) com a alienação da participação outrora detida na companhia Brasileira de Diques (CBD), que fora indevidamente considerada na composição dos valores declarados na Ficha 07A/66. É que **parte significativa dessa suposta receita (R\$ 479.836.540,80) nunca existiu pois que vincula ao recebimento dos títulos da dívida pública federal externa** acima referidos, conforme é possível verificar das Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras apresentadas em Relatório de Auditoria, em especial da Nota 9, “c” e também do Instrumento Particular de Compra e Venda de Ações anexo: [destaques não constam do original]

Diante disso, a afirmação da autoridade fiscal, sobre a “exclusão indevida” dos R\$ 479.836.540,80, trata-se apenas de uma resposta à justificativa apresentada pela contribuinte para a não extinção do IRPJ e da CSLL reconhecidos em DCTF. Implica dizer que esse não foi o fundamento e tampouco a causa para o lançamento, mas somente uma explicação trazida pela Fiscalização sobre o entendimento equivocado da contribuinte acerca dos efeitos fiscais das receitas obtidas mediante o recebimento de títulos da dívida pública federal externa.

A DRJ enfrentou a mesma alegação de que teria havido equívoco por parte autoridade fiscal, ou seja, de que a acusação fiscal seria sobre exclusão de receitas. Nesse ponto, vale a pena transcrever trecho do acórdão proferido pela turma julgadora de primeira instância (fls. 1767-1771):

Como se pode verificar, **não foi realizado lançamento mediante auto de infração por omissão de receitas/exclusões** indevidas das bases de cálculo do IRPJ (e também da CSLL - fls. 1632 a 1646) decorrentes da venda das ações da CBD.

O que houve foi **o lançamento do valor de R\$ 85.643.993,00 de IRPJ e R\$ 30.833.997,48 de CSLL que foram informados indevidamente como dedução na DIPJ na apuração do IRPJ A PAGAR e da CSLL A PAGAR, no ajuste anual**, conforme Fichas a seguir da DIPJ (fls.1335 a 1380), por não haver o pagamento de tais montantes e somente as estimativas efetivamente pagas/compensadas podem ser deduzidas:

(...)

Ressalte-se que podem ser deduzidas na apuração do IRPJ A PAGAR e da CSLL A PAGAR, na apuração anual, somente as estimativas mensais que forem efetivamente pagas/compensadas.

Nesse contexto, **compulsando-se os documentos juntados aos autos, constatou-se um pagamento com DARF de estimativa mensal de março de 2012 de R\$ 13,00 de IRPJ e outro de R\$ 17,48 de CSLL**, os quais foram declarados na DCTF (fls. 141, 145, 148 e 151). **Tais estimativas mensais efetivamente pagas poderão ser deduzidas**, portanto, no cálculo do valor devido no ajuste anual na DIPJ.

Entretanto, como se pode observar nas Fichas 12A, linha 22, e Ficha 17, linha 86, **a contribuinte informou na DIPJ, inclusive, ter saldos de valores a**

**compensar de IRPJ e CSLL, o que não procede, pois não houve o pagamento integral das estimativas mensais que se pretendeu deduzir indevidamente na apuração anual.**

Portanto, assiste razão em parte à impugnante tão somente para se excluir dos valores lançados, a título de deduções indevidas de IRPJ e de CSLL, as estimativas efetivamente pagas, conforme a seguir - Fato Gerador 31/12/2012: [destaques não constam do original]

Percebam, Srs. Conselheiros, que a acusação fiscal diz respeito à dedução indevida de valores de estimativas de IRPJ (sic) e CSLL do valor a pagar dos respectivos tributos, apurados na DIPJ, tendo por fundamento a ausência de comprovação da quitação das referidas estimativas. Basta examinar atentamente o Termo de Verificação Fiscal e o Auto de Infração para que fique clara a infração imputada à contribuinte, o que foi feito, vale frisar, pela turma julgadora de primeira instância, que teve o cuidado de transcrever os trechos específicos do Auto de Infração onde foram resumidas as matérias objeto do lançamento. Com efeito, na fl. 1766, o relator do acórdão da DRJ trouxe imagens extraídas do Auto de Infração, tendo destacado, com retângulos vermelhos, as duas infrações apuradas pela autoridade fiscal, como forma de deixar patente o exato conteúdo de cada uma delas. Além disso, a manifestação da DRJ teve o mérito de evidenciar o que, de fato, foi tratado pela Fiscalização como “exclusão indevida” de receitas tributáveis e a parte do lançamento relativa a “deduções indevidas de imposto”.

Por fim, merece destaque o elemento “base de cálculo”, pois se a acusação fiscal fosse de exclusão indevida da receita de R\$ 479.836.540,80, como alega a recorrente, este deveria ter sido o valor apontado no Auto de Infração. Contudo, o que se verifica no Auto de Infração de IRPJ é uma base de cálculo de R\$ 85.643.993,00 (fl. 1617), enquanto o Auto de Infração de CSLL apresenta como base de cálculo o valor de R\$ 30.833.997,48 (fl. 1648). Os valores utilizados como base de cálculo das infrações qualificadas como “dedução indevida” correspondem às estimativas de IRPJ e CSLL, referentes ao mês de março de 2012 – o que também foi destacado pela DRJ (fls. 1768-1770). E não poderia ser diferente, tendo em vista que a acusação fiscal foi justamente no sentido de que as mencionadas estimativas deram origem às deduções indevidas do IRPJ e CSLL apurados na DIPJ 2013.

Diante do exposto, mostra-se totalmente improcedente a alegação da contribuinte no sentido de que houve glosa de exclusão de receitas no valor R\$ 479.836.540,80. E considerando a matéria efetivamente objeto do lançamento, vale lembrar que a não quitação das estimativas do mês de março de 2012 (confessadas em DCTF) é incontroversa – como reconhecido pela própria contribuinte. Isso já seria suficiente para manter integralmente o lançamento, porém, a DRJ apurou que houve valores de estimativa mensal de IRPJ e CSLL pagos pela contribuinte ao longo do ano-calendário 2012. Assim, tem-se como acertado o entendimento firmado pela DRJ, ao reconhecer a validade da dedução de IRPJ e CSLL a pagar, na DIPJ 2013, apenas em relação aos valores de estimativa mensal de IRPJ e CSLL efetivamente pagos (fl. 1771).<sup>1</sup>

Portanto, a questão cinge-se aos efeitos do não recolhimento da maior parte das estimativas de IRPJ e CSLL apuradas em março de 2012 na composição do saldo anual devido de cada tributo.

Na diligência proposta pelo i. conselheiro Marcos Feitosa, que primeiro relatou o feito, a autoridade fiscal confirmou a inexistência de recolhimentos dos valores das estimativas, no montante remanescente após a decisão da DRJ que incluiu as importâncias efetivamente recolhidas (R\$ 13,00 de IRPJ e R\$ 17,48 de CSLL) e tampouco de parcelamento ou compensação dos valores informados na DCTF.

---

<sup>1</sup> Destaques dos textos citados conforme petição de contrarrazões da PGFN.

O procedimento fiscal obedeceu estritamente o que dispõe o art. 53 da IN.RFB n.º 1.700, de 14/03/2017 (que por sua vez repete as disposições do art. 16 da IN.SRF 93/1997 e do art. 17 da IN RFB n.º 1.515/2014), *verbis*:

[...]

**Art. 53. Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:**

**I - a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado**, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente; e

**II - o IRPJ ou a CSLL devido com base no lucro real** ou no resultado ajustado apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, **acrescido de multa de ofício e juros de mora** contados do vencimento da quota única do tributo.

Assim, não tendo ocorrido o recolhimento das estimativas, ainda que declaradas em DCTF, e indevidamente deduzidas do saldo de IRPJ e CSLL apurados no ano-calendário 2012, revela-se correta a exigência do crédito tributário apurado em 31 de dezembro e não recolhido, acrescido da multa de ofício de 75% e juros de mora.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso nesta parte.

### **Exclusão Indevida de Receitas de Variação Monetária Ativa**

A segunda infração refere-se à exclusão indevida de receitas de variação monetária ativa do lucro real e da base de cálculo da CSLL, nos anos-calendário 2012 e 2013 conforme descrito no TVF, *verbis*:

Intimado no Termo de Início de Fiscalização (fls. 02 a 05) a esclarecer sobre o valor de R\$ 929.253.167,44 que está na linha 87 (Outras Exclusões) da ficha 09A (Demonstração do Lucro Real), referente a DIPJ do Exercício de 2013, ano-calendário de 2012, o contribuinte informou que se trata de receitas financeiras de Títulos da Dívida Pública Federal Externa objeto de discussões judiciais no processo n.º 18890.55.2010.4.01.3400 em trâmite na 21ª Vara da Seção Judiciária do Distrito Federal pelas quais se pretende o reconhecimento quanto à validade e utilidade desses títulos na compensação de tributos federais. A ação foi proposta pela INEPAR em face da UNIÃO e do Estado do Rio de Janeiro (fls. 06 e 07).

Estas receitas financeiras estão escrituradas na conta contábil 3405200007 – VM TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA FEDERAL (fls. 1441 a 1468) e no Lalur do ano-calendário de 2012 (fls. 152 a 220) foram excluídas na apuração do lucro na Parte A e estão controladas na Parte B. Este mesmo fato ocorreu na apuração da CSLL, que está escriturada no Lacs – Livro de Apuração da CSLL. Na DIPJ do Exercício de 2013, ano-calendário de 2012, linha 67 (Outras Exclusões), da ficha 17 (Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) está declarado este mesmo valor de R\$ 929.253.167,44 (fls. 1335 a 1380).

[...]

Apresentou cópia do Lalur do ano-calendário de 2013 (fls. 434 a 502) em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal n.º 01, que após análise, constatamos as receitas financeiras escrituradas na conta contábil 3405200007 - VM TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA FEDERAL (fls. 1469 a 1496) no valor total de R\$ 1.319.555.274,44 foram excluídas na apuração do lucro real na Parte A e estão controladas na Parte B. Este

mesmo fato ocorreu na apuração da CSLL no Lacs – Livro de Apuração da CSLL. Este valor de R\$ 1.319.555.274,44 está declarado na linha 91 (Outras Exclusões) da ficha 09A (Demonstração do Lucro Real), referente a DIPJ do Exercício de 2014, ano-calendário de 2013, bem como na linha 67 (Outras Exclusões), da ficha 17 (Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) (fls. 1381 a 1429).

[...]

Não há previsão legal para o contribuinte excluir da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL as receitas financeiras R\$ 929.253.167,44 do ano-calendário de 2012 e R\$ 1.319.555.274,44 do ano-calendário de 2013 que foram provenientes dos títulos da dívida pública federal externa. Tais receitas estão escrituradas na conta contábil de resultado 3405200007 – VM TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA FEDERAL (fls. 1441 a 1496) e os títulos da dívida pública federal externa foram escrituradas na conta sintética de ativo 1241 - TITULOS DA DIVIDA PUBLICA FEDERAL (fls. 1525 a 1585). Conforme se verifica nos contratos apresentados pelo contribuinte em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 06 a empresa é a proprietária de tais títulos. Em vista deste fato, será efetuado ajuste no cálculo da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL de R\$ 929.253.167,44 do ano-calendário de 2012 e R\$ 1.319.555.274,44 do ano-calendário de 2013.

Em seu recurso voluntário, a recorrente alega que as receitas financeiras provenientes dos títulos da dívida pública federal externa, que foram objeto de ações judiciais, através das quais a recorrente pretende a compensação de débitos tributários com os referidos títulos nas quais não obteve êxito, uma vez que as decisões traziam o entendimento de estarem os mesmos prescritos ou de não reconhecer o seu valor e liquidez.

Informa que os referidos títulos são objeto da Ação proposta em face da União e do Estado do Rio de Janeiro, em trâmite perante a 21ª Vara da Seção Judiciária do Distrito Federal, a fim de ver reconhecida a existência de relação jurídica e seu conteúdo, tais como o valor atual, corrigido monetariamente, a data de resgate, local do resgate, modo e forma de pagamento e que, em 07/04/2017, foi proferida sentença a qual acolheu a prejudicial de mérito de prescrição e julgou extinto o processo com resolução de mérito, nos termos do artigo 487, II, do CPC, tendo o juiz reconhecido a prescrição dos títulos das dívidas públicas emitidos pelo Estado do Rio de Janeiro no ano de 1927.

Esclarece que passou a excluir da sua base de cálculo os valores referentes à atualização monetária dos referidos títulos do ano calendário 2012 e do ano calendário 2013, em face do não reconhecimento de sua validade e liquidez, bem como o reconhecimento da prescrição dos mesmos.

Alega que os títulos da dívida pública representam um crédito, mas se o crédito é considerado prescrito pela União e Poder Judiciário, não há que se falar em aumento de receita ou do lucro real em razão da atualização dos referidos crédito, pois aquilo que está prescrito não acarretará em valores a serem pagos e, se não há valores, não há atualização monetária que integre a receita da contribuinte, não representando aumento do lucro real e tampouco podendo ser incluída na base de cálculo da CSLL.

Defende que não é razoável, que a recorrente tenha seu direito ao recebimento dos valores representados pelos títulos da dívida pública negado, sob o fundamento de que estão prescritos e ao mesmo tempo ser cobrado por créditos tributários constituídos em face da receita da atualização do valor desses títulos.

Sustenta que ao tributar atualização monetária de títulos que sempre alegou prescritos, a União ofende o princípio do *venire contra factum proprium*, pois, como se sabe, incorre nessa proibição quem exerce posição jurídica em contradição com o comportamento exercido anteriormente, construção jurídica que se associa ao princípio da boa-fé objetiva e propugna pela incompatibilidade entre a contradição própria e a responsabilidade jurídica.

Entendo que não assiste razão à recorrente.

O lançamento foi corretamente realizado, na medida em que foi a própria recorrente que registrou os títulos da dívida pública em seu Ativo e reconheceu, adequadamente, diga-se, as receitas de variação monetária, observando o regime de competência previsto no art. 375 do RIR/1999.<sup>2</sup>

Como bem assentou a autoridade lançadora, inexistente previsão legal para a exclusão dos valores do lucro real e da base de cálculo da CSLL pelo simples fato do referido direito creditório estar em discussão perante o Poder Judiciário.

Aliás, chama atenção o fato de a recorrente invocar uma sentença judicial proferida em 2017, para sustentar a exclusão das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos anos de 2012 e 2013.

Ao par de não se tratar de uma decisão definitiva no referido processo judicial, não faz qualquer sentido projetar os efeitos da referida decisão a fatos geradores ocorrido e perfectibilizados nos anos de 2012 e 2013.

Ora, enquanto persistirem registrados os títulos da dívida pública externa no ativo da recorrente, devem ser reconhecidas em sua escrituração, pelo regime de competência, as variações monetárias ativas e passivas calculadas nos moldes neles previstos, nos termos em que dispõem o art. 18 do DL. 1598/1977 e do art. 8º da Lei nº 9.249/1995, *verbis*:

**DL. 1598/1977:**

Art 18 - Deverão ser incluídas no lucro operacional as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações.

Parágrafo único - As contrapartidas de variações monetárias de obrigações e as perdas cambiais e monetárias na realização de créditos poderão ser deduzidas para efeito de determinar o lucro operacional.

**Lei nº 9;249/1995**

---

<sup>2</sup> RIR/1999:

Art. 375. Na determinação do lucro operacional deverão ser incluídas, de acordo com o regime de competência, as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 18, Lei nº 9.249, de 1995, art. 8º).  
Parágrafo único. As variações monetárias de que trata este artigo serão consideradas, para efeito da legislação do imposto, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso (Lei nº 9.718, de 1998, art. 9º).

Art. 8º Permanecem em vigor as normas aplicáveis às contrapartidas de variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual.

O reconhecimento contábil das receitas financeiras decorrentes de variações monetária de títulos ou direitos de crédito, desde o advento da Lei nº 11.638/2007, passou a ser mandatória em face da alteração do art. 183 da Lei das S/A, alinhando, desde então, as legislações societária e fiscal, conforme explica a douta PGFN em suas contrarrazões, citando as lições de Bulhões Pedreira, *verbis*:

[..]

A tributação de receitas de variação monetária ativa, sobre direitos de crédito, está regulamentada no art. 375 do RIR/99, transcrito a seguir:

[...]

Bulhões Pedreira oferece a explicação que fundamenta a tributação das receitas financeiras decorrentes de atualizações monetárias de direitos de créditos de titularidade dos contribuintes, conforme se verifica no trecho a seguir transcrito da sua obra “Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas”:

**3. Variações Monetárias de Direitos** – De acordo com a Lei nº 6.404/76, a companhia tem o dever de avaliar as obrigações em moeda estrangeira à taxa de câmbio em vigor na data do balanço e as obrigações sujeitas a correção monetária segundo o índice de correção em vigor na mesma data (art. 184, II e III); e está autorizada a aumentar o custo de aquisição (até o limite do valor do mercado) dos direitos em moeda estrangeira ou sujeitos a correção monetária, para registrar as variações na taxa de câmbio ou no índice de correção (art. 183, I).

A lei tributária – cujo objetivo não é a fidedignidade do balanço, mas preservar a base de cálculo do imposto – inverte as normas da lei comercial: para efeito de determinar o lucro real, impõe o dever de atualizar os direitos e autoriza a atualização das obrigações. **As contrapartidas da correção das contas do patrimônio líquido e da atualização de obrigações têm por efeito diminuir o lucro real. Daí a preocupação da lei fiscal de impor a atualização dos direitos em moeda estrangeira ou sujeitos a correção monetária, a fim de que as contrapartidas dessa atualização compensem (nas contas de resultado) a correção das contas passivas.**<sup>3</sup> - [destaques não constam do original]

Nessa perspectiva, o reconhecimento das receitas financeiras advindas de variação monetária ativa de títulos de crédito era facultativo, para fins da elaboração do balanço, mas consistia em ato obrigatório para a apuração do lucro real. Assim, considerando a imposição da norma tributária, as companhias deveriam atualizar monetariamente os títulos de crédito que possuíssem – de acordo com o índice estipulado em lei ou contrato – e incluir no lucro operacional do exercício as contrapartidas das variações monetárias – nos termos do art. 18 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. Daí a relevância de se explicitar a finalidade da norma tributária, descrita acima na passagem da obra de Bulhões Pedreira, haja vista a disparidade que existia entre o tratamento societário e o tributário para a mesma receita financeira.

Nesse ponto, cumpre destacar que o inciso I do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, foi alterado pela Lei nº 11.638, de 2007, que aprovou nova redação para o dispositivo legal, conforme se verifica a seguir:

---

<sup>3</sup> 1 PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas. V. 1. Rio de Janeiro: JUSTEC, 1979, p. 479-480.

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

I - as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo: (Redação dada pela Lei n.º 11.638, de 2007)

a) pelo seu valor justo, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

b) pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito; (Incluída pela Lei n.º 11.638, de 2007)

Portanto, a partir da entrada em vigor da Lei n.º 11.638, de 2007, a atualização dos títulos de crédito, de acordo com as normas legais ou contratuais que os regem, passa a ser obrigatória também no âmbito da contabilidade societária. Implica dizer que houve uma convergência entre a norma tributária – contida no art. 375 do RIR/99 – e a norma societária, prevista na Lei n.º 6.404, de 1976, visto que a contabilidade societária passa a exigir o procedimento que já era adotado nos registros para fins fiscais. Desse modo, a Lei n.º 11.638, de 2007, eliminou a disparidade relativa ao reconhecimento das receitas oriundas da atualização monetária de títulos de crédito, que existia entre as normas societárias e tributárias, passando a ser um procedimento obrigatório, tanto para fins contábeis societários quanto para fins fiscais, o registro das mencionadas receitas financeiras de variação monetária ativas.

[...]

Desta feita, o procedimento da recorrente de excluir tais receitas financeiras da tributação do IRPJ e CSLL nos anos de 2012 e 2013, não tem respaldo legal.

Conforme já observei no início deste voto, eventuais repercussões da decisão judicial definitiva acerca da validade dos títulos devem se refletir nos períodos relativos aos fatos geradores a eles correspondentes, inclusive mediante o reconhecimento e registro de eventuais perdas em face da insubsistência dos direitos ora registrados no seu ativo, caso seja mantida a sentença noticiada.

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário nesta parte.

### **Multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas**

Por fim, a autoridade fiscal efetuou o lançamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas do IRPJ e CSLL, sobre os valores das receitas financeiras mensais que estão escrituradas na conta contábil de resultado 3405200007 - VM TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA FEDERAL (fls. 1441 a 1496) e que foram excluídas indevidamente na apuração da Base de Cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa, conforme consta no Lalur dos anos-calendário de 2012 e 2013.

A recorrente alega que é indevida a cobrança de multa de ofício sobre valores já declarados em DIPJ e DCTF.

Defende, ainda, que não pode ser exigida a multa isolada sobre as estimativas em conjunto com a multa de ofício aplicada sobre o tributo devido ao final do período, em razão da dupla incidência sobre a mesma base tributável, conforme jurisprudência do CARF.

Não assiste razão à recorrente.

No caso das estimativas mensais do IRPJ e CSLL que não foram recolhidas durante o período de apuração, ainda que tenham sido informadas na DIPJ e DCTF, é cabível a aplicação da multa isolada de 50%, nos termos do art. 44, inc. II, b da Lei nº 9.430/1996.

Com relação à segunda alegação, inexistente qualquer conflito legal para aplicação da multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo em conjunto com a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas.

Desde logo afastado a aplicação da súmula CARF nº 105<sup>4</sup>, porquanto o lançamento da multa isolada foi fundamentado no Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Com efeito, o alcance da referida súmula é limitado às exigências formalizadas anteriormente às alterações legislativas introduzidas pela Lei nº 11/488/2007. O enquadramento legal citado expressamente no texto da súmula (*art.44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996*) deixou de existir a partir de 22/01/2007.

Na mesma data, foi publicada no DOU (edição extra) e entrou em vigor a Medida Provisória nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007. Foram alterados o percentual aplicável (de 75% para 50%) e também a base de incidência da multa (antes, *a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, após, o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado*).

Assim, com relação aos fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 2007, os Conselheiros podem votar de acordo com seu livre convencimento sobre a matéria.

Com efeito, a lei prevê expressamente aplicação da penalidade isolada no caso do descumprimento da obrigação de recolher o tributo estimado mensalmente, mesmo se apurado prejuízo ao final do exercício.

Entendeu o legislador que tal infração (falta de recolhimento da estimativa) não deve ser ignorada.

Com vistas à proteção da arrecadação tributária e prestigiando os contribuintes que em situação equivalente efetuaram os recolhimentos devidos por antecipação, houve por bem o legislador estabelecer uma penalidade para aquela infração, que não se confunde de modo algum com a multa de ofício eventualmente devida pelo não recolhimento do saldo de tributo apurado no final do exercício.

---

<sup>4</sup> Súmula CARF nº 105:

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

Assim, se, além das estimativas mensais que deixaram de ser recolhidas, a fiscalização constata que também o saldo de imposto anual devido em face da apuração do resultado do exercício não foi declarado/recolhido, ou o foi à menor, impõe-se a cobrança das diferenças de tributos devidas acrescidas da respectiva multa de ofício (75%), aplicada sobre o saldo de tributo devido.

Ora, é princípio basilar de hermenêutica que "a lei não contém palavras inúteis".

Ao estabelecer que é devida a multa isolada ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da contribuição social, o legislador deixou muito claro que a penalidade isolada não se confunde e não pode se fundir com a multa de ofício eventualmente devida pelo saldo de tributo devido no ano. Interpretação nesse sentido implica em negar validade ao citado dispositivo.

A imposição da multa isolada visa prestigiar o contribuinte que cumpre com suas obrigações e observa um dos princípios essenciais da atividade econômica, previsto na Constituição Federal de 1988: o princípio da livre concorrência (vide Art. 170, inc IV, Art. 146-A e Art. 173, § 4º).

Ao impor ao infrator a penalidade isolada a lei visa desestimular comportamentos que levem a condições desiguais, pois enquanto os contribuintes que honram com suas obrigações sacrificam parte de seus fluxos de caixa para contribuir com a coisa pública, muitas vezes tendo que recorrer ao pagamento de juros a terceiros, o infrator (que deixa de recolher o tributo estimado) preserva o seu "Caixa" e se coloca em situação vantajosa economicamente perante os seus concorrentes.

É cediço os efeitos que a sonegação tem sobre o equilíbrio concorrencial. Portanto, ao se desonerar da multa isolada o contribuinte que deixa de efetuar o recolhimento por estimativa ferir-se-ia, além da legalidade, o princípio da isonomia.

Rejeito, também, o argumento, que tem sido reiteradamente utilizado pelos que defendem a impossibilidade de coexistência das duas penalidades, quanto a possibilidade de estarmos diante da ocorrência de um "*bis in idem*": aplicação da multa isolada e da multa de ofício sobre um mesmo fato.

Não vejo como se possa defender a existência de um mesmo fato a ensejar a aplicação das penalidades.

A lei é cristalina ao estabelecer cada uma das hipóteses em que as penalidades são aplicáveis, sendo certo que as infrações ocorrem em momentos absolutamente distintos, embora possam ser detectadas num mesmo momento pela fiscalização.

Enquanto a infração pelo não recolhimento dos tributos devidos com base na estimativa mensal ocorre durante o ano-calendário de sua apuração, a infração pelo não recolhimento do tributo anual devido só pode ocorrer depois de encerrado o período de apuração respectivo. São fatos diversos que ocorrem em momentos distintos e a existência de um deles não pressupõe necessariamente a existência do outro.

O percentual da multa isolada que antes coincidia com o mesmo percentual da multa de ofício também era comumente utilizado para justificar o alegado "*bis in idem!*". Porém, também não existe mais essa coincidência, em face de sua redução para 50% pela Lei n.º 11.488/2007, e que passou a ser aplicada aos casos pretéritos (inclusive neste) em face da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, alínea "c" do CTN.

Os prazos para cumprimento das obrigações em questão também são distintos em cada caso.

Por fim, a definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, inc.V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a penalidade aplicada em tal e qual caso é adequada ou se é excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que é vedado no âmbito deste colegiado.

Se a lei não prevê a possibilidade de aplicação de uma penalidade em detrimento da outra não cabe ao intérprete afastá-la ou modular sua aplicação.

Por tais fundamentos, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado