



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11274.720381/2021-86
ACÓRDÃO	1301-007.738 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FEDERAL ENERGIA S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016, 2017

RECUPERAÇÃO DE DESPESAS. TRANSFERÊNCIA DIRETA PARA O PATRIMÔNIO LÍQUIDO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

As despesas anteriormente consideradas na apuração dos resultados, posteriormente recuperadas ou desconsideradas, devem ser reconhecidas, para fins fiscais. Ilegitimidade da baixa dos valores mantidos no passivo circulante tendo como contrapartida lançamento direto no patrimônio líquido, sem reconhecimento do ganho correspondente. Ausência de composição analítica e comprovação documental dos valores baixados.

JUROS APURADOS SOBRE TRIBUTOS COM A EXIGIBILIDADE SUSPensa EM FUNÇÃO DE DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA. GLOSA LEGÍTIMA.

O art. 41, § 1º, da Lei nº 8.981/1995 veda a dedução pelo regime de competência dos tributos que estejam com a exigibilidade suspensa, racional que é aplicável aos seus consectários legais, como é o caso dos juros. Dedutibilidade de despesas condicionais vedada pelo Parecer Normativo CST nº 7/1976.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2016, 2017

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. ANOS CALENDÁRIO A PARTIR DE 2007. POSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA CARF Nº 105 E DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

A partir do ano-calendário de 2007, é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício. Em função da alteração normativa ocorrida, resta inaplicável ao fato a Súmula CARF nº 105. A multa isolada por falta de

recolhimento da antecipação mensal por estimativa tem, como bem jurídico protegido, a tempestividade do recolhimento mensal, para fazer frente à execução do orçamento público. Já, a multa de ofício, ao final do período de apuração, tem como bem protegido o recolhimento do crédito tributário devido. Assim, não há que se falar em dupla penalização ou aplicação subsidiária do princípio da consunção.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Eduardo Monteiro Cardoso (Relator), José Eduardo Dornelas Souza e Eduarda Lacerda Kanieski, que lhe davam parcial provimento para não admitir a concomitância entre multas de ofício e isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais, cancelando estas. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

Sala de Sessões, em 18 de fevereiro de 2025.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Redator designado

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 2.805/2.824) interposto em face de acórdão da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08 (DRJ08) que julgou improcedente a Impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário.

2. Referido crédito tributário decorre de Autos de Infração (fls. 2/34) lavrados para exigir IRPJ e CSLL dos anos-calendário de 2016 e 2017, em função das seguintes infrações (i) falta de adição de despesa de atualização monetária sobre débitos tributários cuja exigibilidade se encontra suspensa, (ii) falta de tributação de recuperação de despesas não contabilizada à conta de resultado, nem adicionada ao lucro líquido e (iii) glosa de dedução indevida de IRPJ e de CSLL no ajuste anual de valores de estimativa mensal não efetivamente pagos. Os tributos foram acrescidos de juros de mora e multa de ofício, sem qualificação. Também houve a exigência de multa isolada pela falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre as bases de cálculo estimadas.

3. Por bem descrever as infrações, adoto parte do Relatório Fiscal formulado pela Fiscalização (fls. 35/50):

2.1. RECUPERAÇÃO DE DESPESAS NÃO CONTABILIZADAS À CONTA DE RESULTADO NEM ADICIONADAS AO LUCRO LÍQUIDO NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL → FALTA DE TRIBUTAÇÃO DE RECUPERAÇÃO DE DESPESAS CONTABILIZADA A CONTA DE PATRIMÔNIO LÍQUIDO → TRIBUTOS: IRPJ E CSLL → ANO CALENDÁRIO: 2017

21. Analisando a Escrituração Contábil Digital – ECD da empresa do ano calendário de 2017, observamos que esta possuía escriturado no Passivo - Não Circulante (cód. 2.02), um grupo de contas denominado de PROGRAMA DE RECUPERAAO FISCAL (cód. 2.02.04), que se subdividia em 2 subgrupos, a saber: CREDITO DE PIS A REALIZAR EM EXERC.FUTURO (cód. 2.02.04.01) e CREDITO DE COFINS A REALIZAR EM EXERC.FUTURO (cód. 2.02.04.02).

22. Conforme discriminado nos quadros a seguir, nesse ano-calendário (2017), a empresa efetuou as seguintes movimentações nas contas analíticas que compõem esses grupos de contas (saldos, débitos e créditos):

Movimentação das contas do Passivo Não Circulante, Grupo 2.02.04 – PROGRAMA DE RECUPERAAO FISCAL - subgrupo 2.02.04.01 - CREDITO DE PIS A REALIZAR EM EXERC.FUTURO - ANO-CALENDÁRIO: 2017

Código	Conta	Tipo	Saldo Inicial	D/C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/C
2.02	PASSIVO NAO CIRCULANTE	S	83.136.185,71	C	44.331.167,67	29.646.095,91	68.451.113,95	C
2.02.04	PROGRAMA DE RECUPERAAO FISCAL	S	33.283.184,57	C	37.642.529,55	12.901.515,51	8.542.170,53	C
2.02.04.01	CREDITO DE PIS A REALIZAR EM EXERC.FUTURO	S	6.978.546,12	C	7.860.025,49	3.207.886,16	2.326.406,79	C
2.02.04.01.00001	CRED PIS A REALIZAR EM EXERC.FUTURO S/CUSTO FRETE	A	246.376,37	C	246.376,37	0	0	
2.02.04.01.00002	CRED PIS A REALIZAR EM EXERC.FUTURO S/DESP FRETE	A	128.298,91	C	128.298,91	0	0	
2.02.04.01.00003	CRED PIS A REALIZAR EM EXERC.FUTURO S/CUSTO ANIDRO	A	12.175,43	C	12.175,43	0	0	
2.02.04.01.00004	CRED PIS A REALIZAR EM EXERC.FUTURO S/COMISSOES	A	10.581,88	C	10.581,88	0	0	
2.02.04.01.00005	CRED PIS A REALIZAR EM EXERC.FUTURO S/ARMAZ EM CON	A	9.116,94	C	9.116,94	0	0	
2.02.04.01.00006	CRED PIS A REALIZAR EM EXERC.FUTURO S/DESP.ARMazen	A	1.914.088,12	C	1.914.088,12	0	0	
2.02.04.01.00007	CRED PIS A REALIZAR EM EXERC.FUTURO S/CUSTO DIESEL	A	517.623,65	C	517.623,65	0	0	
2.02.04.01.00008	CRED PIS A REALIZAR EM EXERC.FUTURO S/CUSTO GASOLI	A	734.244,99	C	734.244,99	0	0	
2.02.04.01.00010	ATUALIZAAO MONETARIA CONT. FISCAL PIS	A	3.406.039,83	C	3.829.163,45	423.123,62	0	
2.02.04.01.00011	PROCESSO 10480.722.097/2011-74 - PIS	A	0		200.493,64	2.107.641,12	1.907.147,48	C
2.02.04.01.00012	PROCESSO 10480.732.551/2012-86 - PIS	A	0		75.159,58	125.490,47	50.330,89	C
2.02.04.01.00013	PROCESSO 10480.732.552/2012-21 - PIS	A	0		26.196,92	124.144,10	97.947,18	C
2.02.04.01.00014	PROCESSO 10480.732.553/2012-75 - PIS	A	0		55.779,72	151.545,12	95.565,40	C
2.02.04.01.00015	PROCESSO 10480.732.556/2012-17 - PIS	A	0		56.671,89	182.540,47	125.868,58	C
2.02.04.01.00016	PROCESSO 10480.732.554/2012-10 - PIS	A	0		43.854,00	93.401,26	49.547,26	C

Movimentação das contas do Passivo Não Circulante, Grupo 2.02.04 – PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL - subgrupo 2.02.04.02 - CREDITO DE COFINS A REALIZAR EM EXERC.FUTURO - ANO-CALENDÁRIO: 2017

Código	Conta	Tipo	Saldo Inicial	D/C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/C
2.02.04	PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL	S	33.283.184,57	C	37.642.529,55	12.901.515,51	8.542.170,53	C
2.02.04.01	CREDITO DE PIS A REALIZAR EM EXERC.FUTURO	S	6.978.546,12	C	7.860.025,49	3.207.886,16	2.326.406,79	C
2.02.04.02	CREDITO DE COFINS A REALIZAR EM EXERC.FUTURO	S	26.304.638,45	C	29.782.504,06	9.693.629,35	6.215.763,74	C
2.02.04.02.00001	CRED COFINS A REALIZ EM EXERC.FUTURO S/CUSTO FRETE	A	398.589,64	C	398.589,64	0	0	
2.02.04.02.00002	CRED COFINS A REALIZ EM EXERC.FUTURO S/DESP FRETE	A	522.049,36	C	522.049,36	0	0	
2.02.04.02.00003	CRED COFINS A REALIZ EM EXERC.FUTURO S/CUSTO ANIDR	A	1.856.863,96	C	1.856.863,96	0	0	
2.02.04.02.00004	CRED COFINS A REALIZ EM EXERC.FUTURO S/COMISSOES	A	252.153,05	C	252.153,05	0	0	
2.02.04.02.00005	CRED COFINS A REALIZ EM EXERC.FUTURO S/ARMAZ EM CO	A	45.731,99	C	45.731,99	0	0	
2.02.04.02.00006	CRED COFINS A REALIZ EM EXERC.FUTURO S/DESP ARMAZE	A	635.860,75	C	635.860,75	0	0	
2.02.04.02.00007	CRED COFINS A REALIZ EM EXERC.FUTURO S/CUSTO DIESEL	A	2.384.205,88	C	2.384.205,88	0	0	
2.02.04.02.00008	CREDITOS A REALIZAR EM EXERC. FUTURO S/CUSTO FRETE	A	3.496.266,06	C	3.496.266,06	0	0	
2.02.04.02.00009	CRED COFINS A REALIZ EM EXERC.FUTURO S/CUSTO GASOL	A	3.361.976,92	C	3.361.976,92	0	0	
2.02.04.02.00010	ATUALIZAÇÃO MONETARIA CONT. FISCAL COFINS	A	13.330.940,84	C	14.647.754,23	1.316.813,39	0	
2.02.04.02.00011	PROCESSO 10.480.722096/2011-20 - COFINS	A	0		728.479,80	5.808.810,14	5.080.330,34	C
2.02.04.02.00012	PROCESSO 10.480.732.535/2012-93 - COFINS	A	0		95.196,08	326.258,59	231.062,51	C
2.02.04.02.00013	PROCESSO 10.480.732.539/2012-71 - COFINS	A	0		120.663,54	571.812,89	451.149,35	C
2.02.04.02.00014	PROCESSO 10.480.732.540/2012-04 - COFINS	A	0		257.844,43	699.025,26	441.180,83	C
2.02.04.02.00015	PROCESSO 10.480.732.541/2012-41 - COFINS	A	0		83.060,78	83.060,78	0	
2.02.04.02.00016	PROCESSO 10.480.732.542/2012-95 - COFINS	A	0		156.437,11	157.113,87	676,76	C
2.02.04.02.00017	PROCESSO 10.480.732.543/2012-30 - COFINS	A	0		197.211,09	197.619,17	408,08	C
2.02.04.02.00018	PROCESSO 10.480.732.544/2012-84 - COFINS	A	0		149.019,05	149.050,16	31,11	C
2.02.04.02.00019	PROCESSO 10.480.732.538/2012-27 - COFINS	A	0		171.100,33	182.023,78	10.923,45	C
2.02.04.02.00020	PROCESSO 10.480.732.546/2012-73 - COFINS	A	0		202.040,01	202.041,32	1,31	C

23. As análises das movimentações de lançamentos nessas contas mostram que elas, nas suas formações, registraram as contrapartidas das compensações dos créditos de PIS e Cofins que a empresa entendera possuir. Essas compensações, geralmente, receberam despachos denegatório por parte da administração federal, contra os quais a empresa apresentou manifestações de inconformidades, através de processos administrativos fiscais; ou seja, trata-se de grupos de contas de “Passivos Contingentes”.

24. No ano de 2017, a empresa resolveu proceder a ajustes nos valores dos saldos e adequação das nomenclaturas dessas contas, de forma a passar a constar, no seu plano de contas, as contas e saldos, conforme o (número do) processo administrativo a que se encontravam vinculadas.

25. Nesses lançamentos de adequação (de contas e saldos), a empresa utilizou como contrapartidas:

(i) a conta de Patrimônio Líquido (Reservas de Lucros) – para onde transferiu parte dos saldos que constavam nas contas de Passivos Contingentes, e

(ii) a conta de Despesa Administrativa (Juros Fiscais) – para onde registrou a atualização dos saldos das contas de Passivos Contingentes (registrando a despesa como dedutível).

26. O quadro a seguir, apresenta os totais levados às contas de Patrimônio Líquido e de Despesas de Juros Fiscais:

Item	Conta de Contrapartida	Valor vertido (R\$)	Natureza (D/C)
(-)	2.04.04 - RESERVA DE LUCROS (2.04.04.02 - AJUSE DE AVALIAAÇÃO PATRIMONIAL)	R\$ 26.430.383,99	C
(-)	2.02.02 - PARCELAMENTO DE IMPOSTOS (2.02.02.01 - PARCELAMENTO TRIBUTOS)	R\$ 50.567,06	C
(-)	5.01.01 - DESPESAS ADMINISTRATIVAS (5.01.01.03 - DESPESAS TRIBUTARIAS - IMPOSTOS E TAXAS) (5.01.01.03.00007 - 5A34- JUROS FISCAIS)	R\$ 1.739.937,01	D

27. Intimada a explicar os lançamentos nessas contas, as suas origens e destinações, bem como, fundamentações normativas para a destinação dos saldos em contas de Patrimônio Líquido (sem levar a qualquer tributação) e de despesas dedutíveis, a Fiscalizada apresentou suas respostas, que podem ser resumidas conforme abaixo evidenciados, em destaques:

... As contas do Grupo “PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL” atreladas aos subgrupos “CREDITO DE PIS A REALIZAR EM EXERCÍCIO FUTURO” e “CREDITO DE COFINS A REALIZAR EM EXERCÍCIO FUTURO” foram criadas e movimentadas com o objetivo de registrar “Passivo Contingente” em decorrência de levantamento de créditos de PIS e da COFINS, incidentes sobre insumos de operações das atividades da Empresa...

[...]

... optamos por constituir as contingências passivas referentes às contas de “Crédito de PIS a Realizar em Exercício Futuro” e “Crédito de COFINS a Realizar em Exercício Futuro”, pois à medida que a quitação do tributo, por compensação, fosse homologada, o valor correspondente seria baixado não acarretando prejuízo para o fisco, nem para a empresa.

[...]

... Os lançamentos são apropriados, a crédito, por ocasião do registro do direito creditório do PIS ou da COFINS a recuperar ou a ressarcir na ocorrência do fato gerador.

A contrapartida dos referidos valores será na conta de PIS a Recuperar ou na conta de COFINS a Recuperar.

O levantamento de crédito, do período de Ago./2004 até Dez/2005, foi registrado extemporaneamente, a débito da Conta de PIS a Recuperar/Compensar, e a crédito das contas de Resultado, correspondente a cada insumo, afetando consideravelmente a Apuração do Resultado da empresa para fins de cálculos do IRPJ e da CSLL do período próprio.

[...]

*... Diante do efeito relevante refletido no Resultado Operacional da Empresa, e nos cálculos do IRPJ e da CSLL, **foi aprofundada a análise e utilizado o princípio da Contingência Passiva. Para reverter os lançamentos efetuados a crédito do Resultado, foram constituídas as***

contas de Contingências Passivas, para o correspondente retorno dos valores que havia diminuído o resultado operacional da Empresa.

[...]

... Ao longo do período houveram várias intervenções de Mandado de Procedimento Fiscal – MPF e/ou Termo de Intimação Fiscal – TIF, para realização de auditoria para homologação, ou não, dos créditos apurados e utilizados para compensação de tributos e contribuições administrados pela RFB. Ocorreram também alterações na forma de incidência e apuração dos créditos, bem como, alterações nos procedimentos de compensação ou dedução de tributos e contribuições administrados pela RFB.

Para cada período auditado/fiscalizado, foram gerados processos administrativos com glosas ou homologação parcial de créditos de PIS e COFINS, que por sua vez foram contestados através de “manifestação de inconformidade”. **O indeferimento dos créditos ocasionou o cancelamento das compensações dos tributos e contribuições, que por consequência, foram gerados processos administrativos de cobranças de débitos de tributos e contribuições, que estão sob defesa até o julgamento dos recursos.**

Em decorrência dos diversos processos emitidos pela RFB, que encontram-se devidamente em análise administrativa, em função das contestações e argumentos de inconformidades, e em decorrência de que alguns débitos foram pagos ou quitados por decadência, a Empresa optou ajustar os saldos das contas de Contingências de acordo com os valores dos Processos Administrativos que estão ativos na base da RFB. **Desta forma foram criadas contas contábeis dos processos de Créditos de PIS e COFINS, para que os valores passassem a refletir o saldo constante em cada processo.**

[...]

... Conforme esclarecimentos mencionados acima e de acordo com os demonstrativos e composições “Débitos Vencidos a mais de 5 anos”, **não houve tributação dos valores que constituíram os saldos credores nessas contas pelo motivo de que como já havia passado o prazo de prescrição ou decadência, foi feito o ajuste contábil no mês de dezembro do ano-calendário de 2017 para ajustar os saldos das contas de contingências aos saldos dos Processos administrativos, ativos, em discussão junto a RFB ou junto ao CARF.**

(Os grifos são nossos).

28. Com relação aos lançamentos de atualização monetária das contas de Passivo Contingente, contra a conta de despesa administrativa – Juros Fiscais, identificamos que a empresa assim vem procedendo desde o ano-calendário de 2016 (com relação à conta 2.02.04, a partir de 07/2016), contabilizando mensalmente a atualização desses Passivos Contingentes (em 2016, R\$

16.736.980,67 e em 2017, R\$ 1.739.937,01), e considerando tais despesas como dedutíveis do IRPJ e da CSLL.

29. Além da atualização monetária das contas do “Passivo Contingente” registradas no grupo 2.02.04, a empresa também vem atualizando, e considerando dedutível do IRPJ e CSLL, as contas registradas no grupo 2.02.02, que também registram outras contas de Passivo “Contingente”. Assim, estamos relatando e encaminhando o tratamento tributários para esses fatos no item seguinte deste Relatório Fiscal (item 2.2.).

30. Nesse item, relatamos e trataremos das consequências tributárias referente às transferências para o “Patrimônio Líquido” de saldos das contas do “Passivo Contingente”:

31. Pelo que se encontra registrado na contabilidade da empresa e é ratificado nas suas explicações em resposta aos nossos Termos Fiscais, em 31/12/2017, esta resolveu “adequar” os saldos das suas contas do “Passivos Contingentes” acima discriminadas (cód. 2.02.04), ajustando-os conforme os processos administrativos formalizados que discutiam as suas contingências (referentes a compensações de créditos de PIS/Cofins).

32. Por considerar que, naquele momento, ocorrera a decadência do direito da administração tributária denegar (não-homologar) a utilização de parte desses “Passivos Contingentes”, contabilizou (transferiu) essa parte à conta de Patrimônio Líquido; reconhecendo as “recuperações de despesas” que se encontravam registradas em contingência passiva.

33. Assim procedendo, a empresa aumentou o saldo de Reservas de Lucros em R\$ 26.430.383,99, porém, sem proceder à adição dessas “recuperações de despesas” ao lucro líquido na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL desse exercício fiscal, como deveria.

34. Veja-se que, como reconhece a própria empresa, em momentos passados, quando efetuou compensações de débitos próprios com créditos de PIS/Cofins que entendeu possuir, ela não reconheceu essas “recuperações de despesas” em suas contas de resultado; ao invés disso, constituiu os “Passivos Contingentes”. Ao receber despachos decisórios denegando as compensações efetuadas, apresentou suas contestações administrativas (Manifestações de Inconformidade).

35. Em 31/12/2017, ao considerar que parte desse “Passivo Contingente” não mais estaria passível de contestação pela administração federal, em virtude de ter sido alcançado pelo instituto da decadência tributária, transferiu-a para o seu Patrimônio Líquido; porém, deixou de oferecer essa parte ganha à tributação do IRPJ e da CSLL.

36. Do exposto, o valor de **R\$ 26.430.383,99** será tributado, de ofício, por esta Fiscalização, através de sua adição ao lucro líquido do ano de 2017 na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, através de autos de infrações específicos, lavrados nesta data.

2.2. DEDUÇÕES INDEVIDAS DE “DESPESAS FINANCEIRAS - JUROS FISCAIS” → FALTA DE ADIÇÃO DE DESPESAS DE ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DE DEBITOS TRIBUTARIOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa → TRIBUTO: IRPJ E CSLL → ANOS-CALENDÁRIO: 2016 E 2017

37. Nos anos-calendário de 2016 e 2017, a empresa registrou em sua contabilidade (ECD), na conta de despesas operacionais: (conta 5.01.01.03) Despesas Tributárias - Impostos e Taxas de juros – (conta analítica 5.01.01.03.00007) - 5A34- **JUROS FISCAIS**, valores que se referiram a atualização monetária de PASSIVOS CONTINGENTES; ou seja, lançamentos que tiveram como contrapartida contas do passivo que registravam “contingências fiscais”, provenientes de “autos de infração” ou “despachos decisórios denegatórios” que a empresa não admitia serem devidos e apresentara seus recursos (administrativos ou judiciais).

38. Intimada a explicar a dedutibilidade desses lançamentos de despesas de juros fiscais, as respostas apresentadas pela empresa dão conta de que, à exceção dos lançamentos em contrapartida das contas: **2.02.02.01.00021** - AUTO DE INFRAAAO SEFAZ/PE 2009000000021998-81, **2.02.02.01.00037** - AUTO DE INFRAAAO 4011202602831 SEFAZ GO e **2.02.02.01.00049** - AUTO DE INFRAAAO No 2008.000000014800-87 SEFAZ/PE, que foram solvidas em 2016 e 2017, todos os demais lançamentos nessa conta de “despesa de juros”, nos anos de 2016 e 2017, promoveram atualização financeira de juros contra contas de “passivos contingentes”, que registravam débitos fiscais que a empresa não admitia.

39. Nas suas respostas, a empresa apresentou “planilha resumo” (vide anexos - DOCUMENTO 18_b), contendo os valores lançados nas contas do grupo 2.02.02, nos anos de 2015, 2016 e 2017, com suas origens como sendo de: principal, multa e juros, de autuações fiscais. Nessa planilha, na coluna “Situação”, tem demonstrado que apenas os passivos registrados nas 3 (três) contas referidas no parágrafo anterior foram resolvidas nos anos de 2016 e 2017.

40. Temos, então, que a empresa, nos anos de 2016 e 2017, efetuou os seguintes (totais) de lançamentos em conta de despesas com juros fiscais, com contrapartidas em passivos contingentes, que considerou dedutíveis do IRPJ e da CSLL:¹

41. Como é cediço, a atualização monetária de tributos e contribuições que se encontram sob litígio (administrativo ou judicial) não podem constituir despesa dedutível do IRPJ e da CSLL, enquanto forem considerados Passivos Contingentes.

42. Conforme está disciplinada na norma, devem ser adicionados ao lucro líquido na determinação do lucro real, a contabilização em conta de resultado de valores referentes a tributos e contribuições, bem como sua respectiva atualização monetária, multas, juros e outros encargos, cuja exigibilidade esteja suspensa nos

¹ Planilha de fls. 42/44.

termos dos incisos II a IV do art. 151 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172/66).

43. Assim determina o § 1º do art. 41 da lei nº 8.981/95: [...]

44. Essas definições são reproduzidas no art. 344 do Regulamento do Imposto de Renda – Decreto 3.000/99 - **RIR/99**: [...]

45. E, o inciso I do art. 249 do **RIR/99** determina que os custos e despesas não dedutíveis devem ser adicionados ao lucro líquido na apuração do lucro real: [...]

46. Por seu turno, o artigo 57 da Lei nº 8.981/1995, trata de estender à CSLL as mesmas normas de apuração do IRPJ: [...]

47. Assim exposto, procederemos, de ofício, às adições dos valores acima demonstrados, registrados pela empresa como despesa de juros, nos anos de 2016 e 2017, que não foram adicionados ao lucro líquido nas apurações dos lucros reais e das bases de cálculo da CSLL; que serão lançados em autos de infrações específicos do IRPJ e da CSLL, nesta data.

48. Os valores mensais lançados em conta de despesa de juros fiscais provenientes de atualização monetária de registros em Passivos Contingentes, nos anos de 2016 e 2017, foram:

Mês	Total Despesa (R\$)	Mês	Total Despesa (R\$)
jan/16	56.882,60	jan/17	331.032,46
fev/16	41.520,87	fev/17	280.607,53
mar/16	30.488,57	mar/17	367.220,59
abr/16	34.653,35	abr/17	280.118,03
mai/16	45.177,53	mai/17	313.160,21
jun/16	32.198,35	jun/17	261.222,39
jul/16	5.462.521,17	jul/17	143.401,85
ago/16	4.480.545,32	ago/17	285.208,93
set/16	6.258.463,94	set/17	813.689,22
out/16	4.542.332,20	out/17	2.391.075,41
nov/16	7.417.195,22	nov/17	140.147,42
dez/16	574.025,30	dez/17	177.688,88
Tot.2016	28.976.004,42	Tot.2017	5.784.572,92

2.3. DEDUÇÃO DO IRPJ NO AJUSTE ANUAL DE ESTIMATIVAS MENSAIS EM VALORES DIFERENTES DAS ESTIMATIVAS EFETIVAMENTE PAGAS. → CORREÇÃO DAS DEDUÇÕES DO IRPJ NO AJUSTE ANUAL DAS ESTIMATIVAS MENSAIS EFETIVAMENTE PAGAS → ANOS-CALENDÁRIO: 2016 E 2017

49. No preenchimento do registro N630 das ECFs dos anos-calendário de 2016 e 2017, a empresa errou ao informar a dedução do IRPJ devido no ajuste anual a título de “(-)Imposto de Renda Mensal Pago por Estimativa” - (linha código N630/24 da ECF). Ora efetuando dedução a maior (no ano-calendário de 2016), ora efetuando dedução a menor (no ano-calendário de 2017).

50. As diferenças foram apuradas quando comparamos os valores das estimativas efetivamente pagas conforme informados pela empresa em suas ECFs, com os

valores das estimativas efetivamente pagas obtidos a partir dos sistemas de controle de pagamentos da RFB (Darf, PER/Dcomp, Parcelamentos, etc.).

51. O quadro a seguir demonstra os valores das diferenças apuradas:

ECF - REGISTRO 630 - LINHA/CÓDIGO 24 - (-)IRPJ Mensal Efetivamente Paga por Estimativa				
Ano-Calendário	Informada pelo Contribuinte	Dedução a ser considerada pela Fiscalização no Lançamento de ofício	Diferença (Apurada - Informada na ECF)	Observação
2016	11.813.890,46	11.745.821,77	68.068,69	A empresa deduziu a maior que o devido, procede-se a glosa
2017	16.260.737,06	17.903.714,48	-1.642.977,42	A empresa deduziu menos do que poderia deduzir, considera-se o valor maior, a favor do contribuinte

52. Assim, nos lançamentos efetuados por esta Fiscalização, estamos efetuando as devidas correções desses valores de dedução do IRPJ devido no Ajuste anual, nos seguintes termos:

i) Ano-calendário de 2016 – Lançamento da infração de Glosa de Dedução indevida do IRPJ no ajuste anual, a título de “(-) Imposto de Renda Mensal Pago por Estimativa”, no valor de **R\$ 68.068,69**;

ii) Ano-calendário de 2017 – aplicação, de ofício, de uma Dedução do IRPJ no ajuste anual, a deduzir das infrações lançadas, a título de “(-) Imposto de Renda Mensal Pago por Estimativa”, no valor de **R\$ 1.642.977,42**.

2.4. DEDUÇÃO DA CSLL NO AJUSTE ANUAL DE ESTIMATIVAS MENSAIS EM VALORES DIFERENTES DAS ESTIMATIVAS “EFETIVAMENTE” PAGAS. → CORREÇÃO DAS DEDUÇÕES DA CSLL NO AJUSTE ANUAL DAS ESTIMATIVAS MENSAIS EFETIVAMENTE PAGAS → ANOS-CALENDÁRIO: 2016 E 2017

53. No preenchimento do registro N670 das ECFs dos anos-calendário de 2016 e 2017, a empresa errou ao informar a dedução da “CSLL devida no ajuste anual” a título de “(-)CSLL Mensal Efetivamente Paga por Estimativa” - (linha/código N670/19 da ECF); Ora efetuando dedução a maior (no ano-calendário de 2016), ora efetuando dedução a menor (no ano-calendário de 2017).26

54. As diferenças foram apuradas quando comparamos os valores das estimativas efetivamente pagas conforme informados pela empresa em suas ECFs, com os valores das estimativas efetivamente pagas obtidos a partir dos sistemas de controle de pagamentos da RFB (Darf, PER/Dcomp, Parcelamentos, etc.).

55. O quadro a seguir demonstra os valores das diferenças apuradas:

ECF - REGISTRO 670 - LINHA/CÓDIGO 19 - (-)CSLL Mensal Efetivamente Paga por Estimativa				
Ano-Calendário	Informada pelo Contribuinte	Dedução a ser considerada pela Fiscalização no Lançamento de ofício	Diferença (Apurada - Informada na ECF)	Observação
2016	4.269.923,90	4.252.660,75	17.263,15	A empresa deduziu a maior que o devido, procede-se a glosa
2017	6.377.756,15	7.013.888,54	-636.132,39	A empresa deduziu menos do que poderia deduzir, considera-se o valor maior, a favor do contribuinte

56. Assim, nos lançamentos efetuados por esta Fiscalização, estamos efetuando as devidas correções desses valores de dedução da CSLL devida no Ajuste anual, nos seguintes termos:

i) Ano-calendário de 2016 - Infração de Glosa de Dedução indevida da CSLL no ajuste anual, a título de “(-) CSLL Mensal Efetivamente Paga por Estimativa”, no valor de **R\$ 17.263,15**;

ii) Ano-calendário de 2017 – aplicação, de ofício, de Dedução da CSLL - Ajuste Anual, a deduzir das infrações lançadas, a título de “(-) CSLL Mensal Efetivamente Paga por Estimativa”, no valor de **R\$ 636.132,39**.

2.5. PAGAMENTO A MENOR DAS ESTIMATIVAS MENSAIS DO IRPJ E DA CSLL → MULTA ISOLADA PELA FALTA DE PAGAMENTOS DE ESTIMATIVAS MENSAIS DO IRPJ E DA CSLL → ANOS-CALENDÁRIO: 2016 E 2017

57. Nos anos-calendário de 2016 e 2017 a empresa optou pela forma de tributação do IRPJ e CSLL com base no lucro real anual, com pagamento das estimativas mensais. O que, por consequência das alterações nos resultados fiscais procedidas por esta fiscalização, decorreu na insuficiência de pagamentos dessas estimativas nesses anos.

58. A falta do pagamento do IRPJ ou da CSLL devidos mensalmente por estimativa está sujeita a multa de 50% sobre o valor que deixou de ser pago, conforme disposto no artigo 44 da Lei nº 9.430/1997, inciso II, alínea b, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007 (conversão da Medida Provisória nº 351 de 22/01/2007), que diz: [...]

59. Considerando os valores informados nas ECFs do contribuinte, com a inclusão das infrações aqui identificadas, restou que este deixou de efetuar pagamentos do IRPJ e da CSLL a título de estimativas mensais, nos seguintes montantes:

Valores das Multas pelo não pagamento das Estimativas Mensais (IRPJ)		
Mês / Ano	Ano-Calendário de 2016	Ano-Calendário de 2017
Jan	7.110,33	190.426,39
Fev	5.190,11	35.075,94
Mar	3.811,07	61.266,08
Abr	38.362,00	35.014,76
Mai	5.647,19	39.145,03
Jun	5.790,99	32.652,80
Jul	664.333,26	17.925,24
Ago	571.665,16	35.651,12
Set	787.430,73	101.711,15
Out	567.791,52	298.884,43
Nov	927.149,40	17.518,42
Dez	71.753,17	3.326.009,11

Vide Demonstrativo de Apuração do IRPJ - quadro A) Apuração das Estimativas Mensais e da Multa Isolada Por Falta de Pagamento, nos anexos do Relatório de Auditoria Fiscal.

Valores das Multas pelo não pagamento das Estimativas Mensais (CSLL)		
Mês / Ano	Ano-Calendário de 2016	Ano-Calendário de 2017
Jan	2.559,72	86.103,92
Fev	3.368,44	12.627,34
Mar	1.371,99	22.055,79
Abr	8.955,15	12.605,32
Mai	2.032,99	14.092,21
Jun	2.084,75	11.755,01
Jul	239.824,91	6.453,08
Ago	206.488,90	12.834,41
Set	282.755,07	36.616,02
Out	204.404,95	107.598,39
Nov	333.773,79	6.306,64
Dez	24.931,14	1.197.363,28

Vide Demonstrativo de Apuração Da CSLL - quadro A) Apuração das Estimativas Mensais e da Multa Isolada Por Falta de Pagamento, nos anexos do Relatório de Auditoria Fiscal.

60. Do exposto, serão cobradas as multas isoladas pela falta dos pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e as multas isoladas pela falta dos pagamentos das estimativas mensais da CSLL, que serão cobrados em autos de infração específicos, lavrados por esta Fiscalização, nesta data:

4. Inconformada, a Recorrente apresentou Impugnação (fls. 1.780/1.802) acompanhada de documentos comprobatórios, que levaram a DRJ a converter o julgamento em diligência (fls. 2.730/2.739). Após a juntada do relatório de diligência (fls. 2.740/2.752), a DRJ proferiu acórdão (fls. 2.779/2.794) rejeitando a Impugnação. A decisão foi emendada da seguinte forma:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 2016, 2017

RECUPERAÇÃO DE DESPESAS. DOCUMENTAÇÃO PROBATÓRIA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS FATOS ALEGADOS PELA IMPUGNANTE DURANTE O PROCEDIMENTO FISCAL. LANÇAMENTOS DE OFÍCIO MANTIDOS.

A finalidade da prova é a formação da convicção do julgador quanto à existência dos fatos. É relevante que os fatos estejam provados de forma clara e objetiva a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência. A impugnante não trouxe aos autos provas suficientes para desconstituir os lançamentos de ofício.

COBRANÇA CUMULATIVA DA MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA.

Em sede de julgamento administrativo não cabe afastar aplicação da multa isolada, sob a alegação de ilegalidade ou inconstitucionalidade de lei, pois teve como fundamento, dispositivos legais vigentes à época dos fatos geradores. Existe previsão legal a respeito da imposição da multa isolada, ou seja, art. 2º e Art. 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Multas mantidas.

ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES. EXIGIBILIDADE SUSPensa. INDEDUTIBILIDADE.

Enquanto os tributos e contribuições estiverem sob judice, a respectiva atualização monetária não pode constituir despesa dedutível do IRPJ e da CSLL. Lançamentos mantidos.

CORREÇÕES DE OFÍCIO DAS DEDUÇÕES DE IRPJ E CSLL. ESTIMATIVAS EFETIVAMENTE PAGAS. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO. LANÇAMENTOS MANTIDOS. Devem ser mantidos os lançamentos de ofício em virtude da ausência de impugnação específica.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2016,2017

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. Aplica-se à CSLL o decidido quanto ao IRPJ.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

5. A Recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 2.805/2.824), sustentando em síntese o seguinte: a incidência cumulativa de multa de ofício e de multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais é ilegal, “visto que está penalizando, em função da mesma infração, duas vezes”; a multa isolada “só é devida nos casos em que o fisco apura a diferença no recolhimento por estimativa dentro do próprio exercício”, sendo que ao final deve ser aplicada apenas multa de ofício; apresentou com a sua defesa Parecer acompanhado de documentos comprobatórios que demonstrariam a impossibilidade de tributação das receitas relativas à recuperação de despesas pelo IRPJ e pela CSLL; apurou créditos de PIS e COFINS incidentes sobre os insumos decorrentes do desenvolvimento das suas atividades empresariais entre 2004 e 2012, efetuando os lançamentos contábeis correlatos e apresentando os Pedidos de Compensação respectivos; com isso, foram criadas contas com o objetivo de registrar o “Passivo Contingente”, pois a Lei nº 11.116/2005 teria conferido aos contribuintes o direito aos créditos de PIS e COFINS para fins de ressarcimento ou compensação, relativo ao saldo credor acumulado a partir de 09 de agosto de 2004; os créditos de PIS/COFINS foram registrados de forma extemporânea, inicialmente, a débito nas contas de PIS e COFINS a Recuperar/Compensar e a crédito nas contas de Resultado correspondente a cada insumo, porém, estes últimos foram revertidos, retornando os valores para as contas de Contingência Passiva, “visto que tais valores haviam diminuído o resultado operacional da Empresa”; em relação aos créditos apurados de 2006 a 2011, a exigibilidade está suspensa, estando os montantes referentes aos processos administrativos devidamente registrados na contabilidade em seu “Passivo Contingente”; ao resguardar os valores que entendia passíveis de glosa em uma conta do patrimônio líquido (reserva de lucros), a Recorrente agiu com prudência, sendo que a reversão “resultará na imediata redução de seus resultados” e a baixa da conta de contingência resultará na adição e/ou dedução da conta de resultados; a prática adotada estaria de acordo com o IAS nº 37 e o Pronunciamento XXII – Contingências do IBRACON; não há que se falar em adições dos valores principais e atualizações

monetárias lançadas na composição da conta do patrimônio líquido – “Reserva de Lucros”, “visto que tais valores correspondem aos processos em que se discute a glosa das compensações no âmbito administrativo”; segundo o Parecer Normativo CST nº 174/1974, os juros referentes aos lançamentos de autos de infração e correções das contas de contingências passivas de PIS/COFINS são considerados dedutíveis; se a obrigação principal é dedutível, o mesmo destino terá o acessório, no caso, os juros correspondentes (atualização monetária); em se tratando de passivos contingentes (auto de infração) ainda não realizados, a dedutibilidade desses juros pode ser realizada antecipadamente, sem que acarrete quaisquer prejuízos ao Fisco; menciona a existência do Ato Declaratório Normativo Cosit nº 52/1994 e de jurisprudência do Carf nesse sentido; no caso dos Autos de Infração da ANP, estes estavam parcelados, razão pela qual não haveria motivo para a glosa da dedução do IRPJ; parte dos Autos de Infração que permaneciam com a exigibilidade suspensa foram liquidados.

6. Em 23/12/2024 foi apresentada petição a título de Razões Finais, reforçando algumas alegações apresentadas pela Recorrente e formulando novos argumentos, qualificando-os como sendo de ordem pública.

7. É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Eduardo Monteiro Cardoso**, Relator.

8. A Recorrente interpôs seu Recurso Voluntário em 22/12/2022 (fls. 2.802), dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados da sua intimação (fls. 2.800), por procurador devidamente habilitado. Assim, presentes os pressupostos formais, conheço o recurso.

9. Seguindo a divisão realizada pela Fiscalização e acompanhada pela DRJ, as infrações constatadas podem ser segregadas da seguinte forma: (i) Item 2.1: Recuperação de despesas não contabilizadas à conta de resultado, nem adicionadas ao lucro líquido, (ii) Item 2.2: Falta de adição de despesas de atualização monetária de débitos tributários com a exigibilidade suspensa, (iii) Itens 2.3 e 2.4: Correção de ofício das deduções de IRPJ e CSLL relativas às estimativas mensais efetivamente pagas e (iv) Item 2.5: multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais.

10. Como bem observou a DRJ (fls. 2.970), **os itens 2.3 e 2.4 não foram objeto de Impugnação**, o que se manteve em sede de Recurso Voluntário. Assim, o lançamento foi mantido nestes pontos. Passo, a seguir, a analisar as infrações que foram objeto de irresignação por parte da Recorrente.

Item 2.1: Recuperação de despesas

11. Como apurado pela Fiscalização, a Recorrente possuía escriturado no passivo não circulante um grupo de contas denominado PROGRAMA DE RECUPERAAAO FISCAL, subdividido em dois subgrupos: CRÉDITO DE PIS A REALIZAR EM EXERC. FUTURO e CRÉDITO DE COFINS A REALIZAR EM EXERC. FUTURO.

12. No final do ano-calendário de 2017 (31/12/2017), a Recorrente realizou lançamentos para “adequar” os saldos das contas de “Passivos Contingentes”, ajustando-os conforme os processos administrativos formalizados. Entendendo que naquele momento haveria decadência do direito de a Administração Tributária não homologar parte das compensações, transferiu parcialmente os valores para a conta de Patrimônio Líquido, aumentando o saldo de Reserva de Lucros em R\$ 26.430.383,99.

13. Segundo a Fiscalização, a própria Recorrente teria admitido que, quando efetuou as compensações com créditos de PIS/COFINS, ela não reconheceu essas “recuperações de despesas” em suas contas de resultado, constituindo ao invés disso o Passivo Contingente, posteriormente transferido diretamente ao Patrimônio Líquido. Veja-se a conclusão da Fiscalização (fls. 41):

34. Veja-se que, como reconhece a própria empresa, em momentos passados, quando efetuou compensações de débitos próprios com créditos de PIS/Cofins que entendeu possuir, ela não reconheceu essas “recuperações de despesas” em suas contas de resultado; ao invés disso, constituiu os “Passivos Contingentes”. Ao receber despachos decisórios denegando as compensações efetuadas, apresentou suas contestações administrativas (Manifestações de Inconformidade).

35. Em 31/12/2017, ao considerar que parte desse “Passivo Contingente” não mais estaria passível de contestação pela administração federal, em virtude de ter sido alcançado pelo instituto da decadência tributária, transferiu-a para o seu Patrimônio Líquido; porém, deixou de oferecer essa parte ganha à tributação do IRPJ e da CSLL.

36. Do exposto, o valor de R\$ 26.430.383,99 será tributado, de ofício, por esta Fiscalização, através de sua adição ao lucro líquido do ano de 2017 na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, através de autos de infrações específicos, lavrados nesta data.

14. Analisando a questão, a DRJ concluiu em síntese que não houve a demonstração comprobatória de que o montante de R\$ 26.430.383,99 não deveria ser considerado receita tributável, estando ausente a composição analítica do valor:

Nas fls. 120 do processo administrativo, a impugnante demonstrou que foram criadas contas contábeis dos processos de Créditos de PIS e COFINS, para que os valores passassem a refletir o saldo constante em cada processo, conforme abaixo exposto:

Contudo, no início da planilha apresentada nas fls. 127 do processo, verifica-se que existe, pelo menos, 1(um) processo citado que não consta na planilha acima descrita, ou seja, sob nº 19647.009.023/2007-97, ensejando mais uma vez, a

necessidade de composição dos valores e suas respectivas origens para comprovar os fatos alegados.

Dessa análise, à título de curiosidade, constata-se que a impugnante aderiu ao PERT instituído pela Lei 13.496/2017 e citou pagamentos nos meses de Novembro e Dezembro de 2017, sendo certo que no regime de tributação pelo Lucro Real, a reversão ou recuperação do valor dos juros de mora e das multas compensatórias que foram, a seu tempo, reconhecidas como despesa, integram a base de cálculo do IRPJ e CSLL, no momento da adesão a esse programa especial de parcelamento.

Portanto, no mínimo, está comprovado que existiu fato gerador de IRPJ e CSLL relativo aos valores ora discutidos, sendo certo que os documentos juntados com a impugnação não foram capazes de demonstrar, salvo melhor juízo, a composição integral dos ajustes efetuados em dezembro de 2017, para subsidiar a desconstituição dos lançamentos de ofício ora impugnados.

É fato que a impugnante foi intimada (fls. 89) a apresentar a composição analítica do valor de R\$ 26.430.383,99 desde a sua origem até o final do ano de 2017, e principalmente, foi intimada a juntar documentação de suporte para comprovar a regularidade dos lançamentos contábeis.

Em resposta datada de 30/11/2020, a impugnante informou sobre um arquivo chamado “Contingência Fiscal – Composição para a RFB -11-11-2020”, contudo no processo administrativo, salvo melhor juízo, não existe prova da composição analítica do valor de R\$ 26.430.383,99, suas respectivas origens, bem como a juntada de todos os documentos que serviram de lastro para os lançamentos contábeis ora discutidos nesse processo.

Tendo em vista a motivação que levou à contabilização dos ajustes em 2017, ora discutidos, entendo ser imprescindível a composição dos lançamentos identificados com o nome “Vr. das baixas do tributos compensados”, nos montantes de R\$ 5.024.695,89 e R\$ 21.405.688,10, citado nas fls. 2743 pela autoridade fiscal, a seguir: [...]

Em resumo, a impugnante entende que parte dos valores que se encontravam registrados no seu Passivo Contingente, não era mais passível de ser exigida pela administração tributária, não os oferecendo à tributação, levando-os diretamente para a conta reserva de lucros, sem, contudo, demonstrar documentalmente, que os mesmos, não devem ser considerados receita tributável pelo IRPJ e CSLL.

15. Em suas razões recursais (fls. 2.813), a Recorrente reafirma que teria apresentado documentos e um parecer elaborado por empresa especializada para comprovar as suas alegações (Doc. 02 e Anexos 01 a 32 da Impugnação).

16. Porém, consultando referido Parecer (fls. 1.816/1.840), verifico que este se aproxima de uma peça impugnatória ou recursal, contendo mais argumentos jurídicos do que a

efetiva composição analítica dos valores a partir da contabilidade. Esta mesma conclusão foi adotada pelo Relatório de Diligência elaborado por determinação da DRJ (fls. 2.746/2.747):

Solicitação efetuada no Despacho DRJ:

2- Manifestar-se, item a item, sobre o documento de fls. 1816 a 1840;

Resposta apresentada:

33. Às fls. 1816/1840 deste e-Processo encontra-se apensado o que entendemos se tratar de um Parecer, elaborado pela empresa, contratada pela impugnante, “Bernhoeft Contadores”, com vistas a apresentar “as ponderações voltadas a desconstituir os lançamentos efetivados através do PROCEDIMENTO FISCAL 00400100.2020.01069 – PAF 11274.720.381/2021-86”.

34. No seu bojo, ao final está declinado que:

Assim, após detida análise processual e documental, seguem apresentadas as ponderações voltadas a desconstituir os lançamentos efetivados através do **PROCEDIMENTO FISCAL 0400100.2020.01069 – PAF 11274.720.381/2021-86**, especialmente pelas inconsistências observadas quanto as infrações 2.1, 2.2, as quais trarão reflexo imediato tanto em relação ao valor principal, assim como multa de ofício, juros moratórios e também a multa isolada destacada no item 2.5. do mesmo auto, a qual é exigida sobre a totalidade das diferenças incidentes sobre as estimativas mensais de IRPJ e CSLL após os ajustes da fiscalização.

Agradecemos a confiança depositada no desenvolvimento do presente parecer e colocamo-nos à disposição de V.Sas. para dirimir quaisquer dúvidas oriundas deste documento ou decorrentes de outros assuntos.

35. Como conteúdo, relativamente aos temas objeto dos autos de infração o parecer tece comentários jurídicos sobre os seguintes itens do Relatório de Auditoria Fiscal: [...]

36. **Em todos os seus tópicos o parecer busca apresentar argumentos jurídicos**, com citações à legislação e jurisprudências, que entende ser sobre a temática em discussão, numa tentativa de reforçar as argumentações trazidas pela impugnante em sua peça de defesa. **Todavia, quanto à materialidade das provas apresentadas, o parecer nada aborda. Por isso, entendemos serem despiciendas outras nossas considerações a esses itens, com argumentações além dos detalhamentos apresentados no Relatório de Auditoria Fiscal (de fls. 35/50). Deixamos essas análises a cargo da autoridade julgadora, por ser apropriado e de direito, conforme previsto no PAF. (destaquei)**

17. Ao insistir no Parecer e seus Anexos, a Recorrente deveria, ao menos, ter indicado de forma específica e pormenorizada em que ponto está demonstrado o aspecto questionado pela DRJ ou, até mesmo, ter produzido *nova prova* a fim de abordar o elemento citado pelo acórdão recorrido na sua fundamentação. Contudo, isso não foi feito.

18. Além disso, a Recorrente insiste na apresentação de uma tabela nas suas razões recursais, apontando os valores de R\$ 5.024.695,89 e R\$ 21.405.688,10, em lançamentos identificados com o nome “Vr. das baixas do tributos compensados” (fls. 2.817). Porém, a própria

DRJ já fez menção a essa tabela, rejeitando-a em função da ausência da *composição analítica* desses valores. Novamente, não houve a apresentação de qualquer elemento adicional por parte da Recorrente que pudesse infirmar a conclusão adotada pela DRJ, razão pela qual entendo que é o caso de rejeição das alegações recursais neste ponto.

19. Após a interposição do Recurso Voluntário, a Recorrente apresentou petição intitulada “Razões Finais”, acrescentando alegações a respeito deste item do lançamento fiscal. Em síntese, afirmou que (i) haveria nulidade do lançamento por vício de motivação, em função de erro na base de cálculo e na eleição do momento de ocorrência do fato gerador e (ii) haveria decadência do direito de constituir o crédito tributário. Ainda, afirmou que tais matérias seriam de ordem pública, justificando a inovação pretendida.

20. Inicialmente, é preciso destacar que a delimitação conceitual do que seja matéria de ordem pública é tormentosa. Usualmente, recorre-se a um raciocínio circular para a sua aplicação: se uma matéria pode ser conhecida, de ofício ou a requerimento, *a qualquer tempo*, é de ordem pública; se é de ordem pública, então pode ser conhecida *a qualquer tempo*. Não é por acaso que o Código de Processo Civil não traz uma definição legal ou um rol das matérias de ordem pública, limitando-se a afirmar, pontualmente, questões conhecíveis de ofício a qualquer tempo e grau de jurisdição, conforme dispõe o seu art. 485, § 3º.

21. Em linhas gerais, as matérias de ordem pública *processuais* podem ser conceituadas como “aquelas em que, em razão do interesse de alta relevância pública e social que as envolve, são atribuídas especiais características (cogência, obrigatoriedade e império), que resultam, processualmente, na possibilidade de conhecimento de ofício pelo juiz, na não sujeição a preclusão, e na implicação de vício ou sanção para a hipótese de desrespeito”.²

22. No âmbito deste Carf, a análise da casuística presente na sua jurisprudência aponta para a inexistência de matéria de ordem pública (i) no questionamento posterior da forma de apuração do lucro (Acórdão nº 1301-003.904, Rel. Cons. Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Sessão de 16/05/2019), (ii) na aplicação do art. 100 do CTN para exonerar multa e juros aplicados (Acórdão nº 1301-003.292, Rel. Cons. Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Sessão de 15/08/2018), (iii) na nulidade por erro na apuração da base de cálculo, por conta de desrespeito ao regime de competência (Acórdão nº 1301-002.664, Rel. Cons. José Eduardo Dornelas de Souza, Sessão de 18/10/2017), (iv) na exigência de multa de ofício ou isolada (Acórdão nº 9303- 008.207, Rel. Cons. Rodrigo da Costa Possas, Sessão de 21/02/2019) e (v) na responsabilidade tributária solidária (Acórdão nº 9202-011.023, Rel. Cons. Marcelo Milton da Silva Risso, Sessão de 26/09/2023).

23. Por outro lado, é pacífico neste órgão que a decadência é matéria de ordem pública, havendo, inclusive, posicionamento da 1ª Turma da CSRF no sentido de que, mesmo quando a decadência é alegada em sede de Embargos de Declaração após o acórdão de segunda instância, **é necessária sua apreciação**. Veja-se:

² QUINTELLA, Eliane Proscurcin. Matéria de ordem pública no âmbito do direito processual civil. Dissertação de Mestrado, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2004, p. 83.

DECADÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. CONHECIMENTO DE OFÍCIO EM SEDE DE JULGAMENTO DE RECURSO VOLUNTÁRIO. NECESSIDADE. A decadência constitui matéria de ordem pública, não atingida pela preclusão, de modo que sua arguição em embargos de declaração deve ser acolhida como omissão nº julgamento do recurso voluntário e submetida à apreciação do Colegiado embargado. (Acórdão nº 9101-004.256, Rel. Cons. Edeli Pereira Bessa, Sessão de 09/07/2019)

24. Dessa análise podemos inferir que as matérias de ordem pública dizem respeito àquelas em que há evidente relevância para a própria higidez do processo em si. São questões fundamentais, que dizem respeito à própria *existência e validade* da relação jurídica processual. Daí a sua vinculação comum às condições da ação e aos pressupostos processuais, que são reconhecidas de forma inequívoca como matérias de ordem pública.³

25. A partir das considerações acima, entendo que as alegações apresentadas pela Recorrente preenchem os requisitos necessários para o seu conhecimento. É que a Recorrente aponta um suposto equívoco na forma de apuração utilizada pela Autoridade Fiscal cujo reconhecimento implicaria diretamente no reconhecimento da *decadência* – matéria que é inequivocamente de ordem pública –, mesmo se não houvesse a anulação por vício de base de cálculo ou de adequada determinação do momento em que ocorreu o fato gerador. Em síntese, alega a Recorrente que *“se é certo que ‘recuperação de despesas’, em especial a recuperação extemporânea de créditos de PIS e de Cofins, impõe a tributação do IRPJ e da CSLL, como assim concluiu a D. Autoridade Fiscal em seu RAF, a rigor, a tributação não poderia se verificar no ano-calendário de 2017, momento em que simplesmente houve a transferência dos valores então contabilizados no Passivo não Circulante para o PL, pois a efetiva ‘recuperação de despesas’ se verificou à medida do reconhecimento contábil dos créditos do PIS e da Cofins.”*

26. De acordo com o informado pela Recorrente durante a Fiscalização (fls. 116), o procedimento por ela adotado, ao verificar a existência dos referidos créditos de PIS/Cofins, havia sido exatamente o de efetuar o registro a débito das contas relativas aos tributos a recuperar e a crédito das contas de resultado correspondentes a cada insumo. Porém, quando verificou o impacto ocorrido na apuração do resultado, passou a utilizar “o princípio da Contingência Passiva”, constituindo as contas de contingência “para o correspondente retorno dos valores” que teriam inicialmente diminuído o resultado operacional. Veja-se a justificativa apresentada à Fiscalização (fls. 116/117):

O levantamento de crédito, do período de Ago./2004 até Dez/2005, foi registrado extemporaneamente, a débito da Conta de PIS a Recuperar/Compensar, e a crédito das contas de Resultado, correspondente a cada insumo, afetando consideravelmente a Apuração do Resultado da empresa para fins de cálculos do IRPJ e da CSLL do período próprio.

³ Cf. NERY JÚNIOR, Nelson. Questões de Ordem Pública no Processo Civil: não Preclusividade Relativa. In: Revista de Processo, vol. 316, p. 179, Jun/2021.

Débito		Crédito		Valor
1.01.04.03.00001	Pis A Recuperar/Compensar	4.01.02.01.00005	Custo Frete	100,00
1.01.04.03.00001	Pis A Recuperar/Compensar	5.01.03.01.00022	Despesa Frete	150,00
1.01.04.03.00001	Pis A Recuperar/Compensar	4.01.01.01.00003	Custo de Aeac	1.000,00
1.01.04.03.00001	Pis A Recuperar/Compensar	4.01.02.01.00002	Custo de Armazenagem	500,00

Diante do efeito relevante refletido no Resultado Operacional da Empresa, e nos cálculos do IRPJ e da CSLL, foi aprofundada a análise e utilizado o princípio da Contingência Passiva. Para reverter os lançamentos efetuados a crédito do Resultado, foram constituídas as contas de Contingências Passivas, para o correspondente retorno dos valores que havia diminuído o resultado operacional da Empresa.

Débito		Crédito		Valor
4.01.02.01.00005	Custo Frete	2.02.04.01.00001	Cred Pis A Realizar Em Exerc. Futuro S/Custo Frete	100,00
5.01.03.01.00022	Despesa Frete	2.02.04.01.00002	Cred Pis A Realizar Em Exerc. Futuro S/Desp. Frete	150,00
4.01.01.01.00003	Custo de Aeac	2.02.04.01.00003	Cred Pis A Realizar Em Exerc. Futuro S/Custo Amidro	1.000,00
4.01.02.01.00002	Custo de Armazenagem	2.02.04.01.00006	Cred Pis A Realizar Em Exerc. Futuro S/Desp. Armazenagem	500,00

27. Ou seja, a própria Recorrente optou por manter os valores em passivo contingente, considerando que a compensação fica condicionada à homologação pela Receita Federal, no prazo de cinco anos (art. 74, §§ 2º e 5º, da Lei nº 9.430/1996). Segundo o CPC 25, o passivo contingente caracteriza (i) uma obrigação possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade ou (ii) uma obrigação presente que resulta de eventos passados, mas que não é reconhecida porque: (a) não é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja exigida para liquidar a obrigação ou (b) o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente confiabilidade. Assim, a própria Recorrente se valeu dessa forma de contabilização para não reconhecer imediatamente as receitas relativas à recuperação do custo com os insumos.

28. Se, por um lado, a opção por essa forma de contabilização é plenamente legítima, cabe à Recorrente, também, sujeitar-se às suas consequências. Quando entendeu que a obrigação registrada no passivo contingente deixou de existir – como defendido pela Recorrente, isso se deu em função de suposta decadência do direito de glosar parte das compensações –, deveria ter realizado a sua baixa e lançado os valores correspondentes no resultado, vez que neste momento se verificou o ganho de acordo com a própria racionalidade contábil que adotou. A baixa do passivo contingente com o registro direto em patrimônio líquido teve como efeito a ausência de tributação dos valores vinculados à recuperação dos gastos, ocorrida efetivamente no ano-calendário de 2017. Assim, entendo que as alegações apresentadas não procedem.

Item 2.2: juros sobre débitos cuja exigibilidade está suspensa (AC 2016 e 2017)

29. A respeito da infração relativa à glosa de despesas que corresponderiam à atualização monetária do passivo contingente, a DRJ concluiu o seguinte:

O 1º do art. 41 da lei nº 8.981/95 é claro ao dispor que a dedutibilidade dos tributos e contribuições (Caput), não se aplica aos casos cuja exigibilidade esteja suspensa (incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172/66).

Por sua vez, o inciso I do art. 249 do RIR/99 determina que os custos e despesas não dedutíveis devem ser adicionados ao lucro líquido na apuração do lucro real. Por fim, o artigo 57 da Lei nº 8.981/1995, estende à CSLL as mesmas normas de apuração do IRPJ.

Cumprе esclarecer que a impugnante trouxe uma série de argumentos jurídicos em sua defesa, mas não conseguiu comprovar objetivamente e documentalmente, salvo melhor juízo, quais são os valores que estariam abrangidos pela dedutibilidade, juntando as respectivas certidões de objeto e pé ou documento equivalente, uma vez que os lançamentos contábeis, por si só, não comprovam os fatos alegados, como se constata com a juntada do Anexo 27.

Nesse mesmo sentido, verifica-se que os anexos 24 e 25 estão com a assinatura digital apagada, não podendo fazer prova dos fatos alegados (fls. 2632 a 2634 e fls. 2635 a 2637).

Além das irregularidades encontradas, vejo na declaração de fls. 1790 do processo administrativo, equívoco no entendimento da impugnante com relação ao fato gerador ora discutido, conforme abaixo demonstrado: [...]

Nas fls. 1787 do processo administrativo, a impugnante alegou “que juros considerados como dedutíveis referem-se aos lançamentos de autos de infração e correções das contas de contingências passivas de PIS e COFINS, tudo em conformidade com o Parecer Normativo CST n. 174/1974”.

É fato que o Parecer Normativo CST nº 174/1974 citado e utilizado pela impugnante para embasar sua tese não trata da dedução de despesas de juros sobre débitos tributários cuja exigibilidade esteja suspensa.

Em resumo, a atualização monetária de tributos e contribuições que se encontram sob litígio não podem constituir despesa dedutível do IRPJ e da CSLL.

Diante do exposto, não merece reparos os lançamentos de ofícios referente a esse tópico.

30. Veja-se que a DRJ rejeitou o pedido formulado a partir de dois fundamentos: (i) ausência de comprovação dos “valores que estariam abrangidos pela dedutibilidade” e (ii) juridicamente, a dedutibilidade não se aplicaria no caso das despesas de juros sobre débitos tributários cuja exigibilidade esteja suspensa.

31. A Recorrente questionou a conclusão da DRJ, afirmando em síntese que (i) o Parecer Normativo CST nº 174/1974 autorizaria a dedutibilidade dos juros referentes aos lançamentos de autos de infração e correções das contas de contingências passivas de PIS e COFINS, (ii) se o próprio tributo é dedutível, também deveriam ser os juros, (iii) os Autos de Infração aplicados pela Agência Nacional de Petróleo – ANP estavam parcelados (Processos nº

48611.001185/2002-88 e n. 48611.001255/2002-14), não havendo motivo para a glosa dos juros e (iv) por fim, parte dos Autos de Infração teriam sido liquidados, havendo “respaldo documental para demonstrar a correta contabilização”.

32. De acordo com o art. 41, § 1º, da Lei nº 8.981/1995, não há que se falar em dedutibilidade, de acordo com o regime de competência, no caso de tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa. Este dispositivo se aplica igualmente aos juros aplicados sobre o valor desses tributos e contribuições, vez que este acréscimo corresponde a acessório que se encontra juridicamente na mesma situação.

33. Igualmente, o Parecer Normativo CST nº 7/1976 bem definiu que “a despesa cuja realização está condicionada à ocorrência de evento futuro, indisponível para o beneficiário o correspondente rendimento, não pode ser considerada incorrida, vedada, por consequência, sua dedutibilidade na apuração dos resultados anuais”. Ou seja, tratando-se de valores cujo pagamento está vinculado a eventual insucesso da discussão administrativa e à sua efetiva exigibilidade, não há como considerar que foram *incorridos* pelo contribuinte. Isso não significa concluir pela inviabilidade de dedução desses valores, mas tão somente que a eles não se aplicará o regime de competência previsto no art. 41, § 1º, da Lei nº 8.981/1995: pago o crédito tributário ou tornando-se exigível o tributo cobrado, será legítima a dedução. Nesse sentido há precedente desta C. Turma Ordinária:

BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. DEDUÇÃO DE TRIBUTOS EXIGIDOS DE OFÍCIO. EXCEÇÃO AO REGIME DE COMPETÊNCIA. DEDUTIBILIDADE APÓS CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. A dedução dos valores de tributos e juros exigidos de ofício não segue a regra geral do regime de competência, somente podendo ser efetivada na apuração do resultado referente ao período em que se operar a constituição definitiva do crédito tributário lançado. (Acórdão nº 1301-003.826, Rel. Cons. Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Sessão de 16/04/2019)

34. Veja-se que tanto os valores exigidos via Auto de Infração quanto as contingências passivas de PIS/Cofins esbarram nesse mesmo impedimento, vez que se referem a débitos com exigibilidade suspensa em função da discussão administrativa, condicionados ao desfecho dos respectivos processos administrativos.

35. No que diz respeito ao Parecer Normativo CST nº 174/1974, citado pela Recorrente, verifica-se que não se trata de diploma normativo aplicável aos tributos com exigibilidade suspensa, mas sim da sua dedutibilidade em geral, nos casos de pagamento ou de parcelamento, fora da situação específica mencionada. Pelo contrário, o referido Parecer, ao tratar dos tributos parcelados, faz referência expressa à dedutibilidade “enquanto recolhidas as parcelas convencionadas dentro do exercício financeiro em que se situem os respectivos vencimentos”. Ou seja, nestes casos os juros de mora são efetivamente incorridos, diferentemente do que ocorre no caso sob análise.

36. Avaliando os elementos probatórios trazidos pela Recorrente (Anexos 25 a 32), vale destacar que a escrituração contábil, para servir como prova a favor do contribuinte, deve estar acompanhada por *documentos hábeis*, conforme o art. 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/1977. Deste modo, a prova efetiva dos juros incorridos depende da efetiva correlação entre a escrituração apresentada e os demais documentos que serviram como suporte ao lançamento contábil.

37. No caso dos Processos da ANP citados (48611.001185/2002-88 e n. 48611.001255/2002-14), os documentos (Anexos 25 e 26) correspondem a dois extratos de parcelamento, mas que indicam montante pago a título de juros zerado:

GRM Parcelado?		Número de Parcelas	Valor da Parcela (R\$)	Data Homologação			
Sim		60	928,90	14/01/2015			
<u>Pagamentos da GRM</u>							
Parcela	Data do Pagamento	Valor Pago		Juros + Multa	Descontos	Valor Residual	Tx Selic
17	11/05/2016	63.830,52 R\$		0,00	0,00		

GRM Parcelado?		Número de Parcelas	Valor da Parcela (R\$)	Data Homologação			
Sim		60	508,59	22/02/2011			
<u>Pagamentos da GRM</u>							
Parcela	Data do Pagamento	Valor Pago		Juros + Multa	Descontos	Valor Residual	Tx Selic
60	29/01/2016	37.811,43 R\$		0,00	0,00		

38. Ou seja, não há prova efetiva da quitação dos juros e nem sequer a correlação dos valores com a escrituração contábil. Igualmente, também não há essa mesma correlação no caso dos Autos de Infração que teriam sido liquidados.

39. Diante desses elementos, entendo que é o caso de rejeitar as alegações recursais, mantendo o acórdão recorrido neste ponto.

Item 2.5: multa por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL

40. A DRJ manteve integralmente as multas isoladas por ausência de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre as bases de cálculo estimadas, afirmando que esta exigência teria previsão legal nos arts. 2º e 44, II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/1996.

41. A Recorrente questiona a conclusão manifestada no acórdão, afirmando que (i) a aplicação cumulativa com a multa de ofício seria ilegal, por punir duas vezes o contribuinte pelo mesmo fato e (ii) o somatório das penalidades alcançaria 125% do valor do tributo.

42. Inicialmente, vale destacar que o Carf não é competente para se manifestar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária, conforme previsto na sua Súmula nº 2. Este juízo de constitucionalidade, por sua vez, é essencial para se concluir a respeito de eventual efeito confiscatório das penalidades, por violação ao art. 150, IV, da Constituição da República. Portanto, rejeito a alegação relativa ao montante da penalidade.

43. Porém, entendo que de fato é indevida a exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas cumulada com a multa de ofício, por conta da aplicação da Súmula

Carf nº 105, segundo a qual “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.”

44. Vale destacar que não ignoro a existência de manifestações, neste Carf, no sentido de que tal enunciado não seria aplicável após a alteração feita pela Lei nº 11.488/2007 no art. 44 da Lei nº 9.430/1996. No entanto, entendo que o racional da súmula permanece aplicável, pois não se trata de penalidades para condutas distintas. Nesse sentido há precedentes desta C. Turma:

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. MULTA DE OFÍCIO INAPLICABILIDADE. Não é cabível a multa isolada de forma cumulativa com a multa de ofício sobre as faltas de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, de forma cumulativa, com a multa de ofício. (Acórdão nº 1301-003.347, Rel. Cons. Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Sessão de 18/09/2018)

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF 105. ALCANCE. A Súmula CARF 105, que anuncia que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no artigo 44, §1º, IV, da Lei 9.430/96, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL, apurados no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício. Em que pese o entendimento sumulado ter sido construído antes da alteração promovida pela MP 351/2007, sua aplicação deve alcançar os casos em que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%. (Acórdão nº 1301-005.681, Rel. Cons. Lucas Esteves Borges, Sessão de 15/09/2021 – decisão com base no art. 19-E da Lei nº 10.522/02)

45. Além disso, o E. STJ tem se manifestado no mesmo sentido, vedando a exigência cumulativa das referidas multas, inclusive após a edição da Lei nº 11.488/07:

5. A Segunda Turma do STJ, em julgados mais recentes, continua a aplicar o entendimento de que a vedação à cumulação das multas "isolada" e "de ofício" persiste, mesmo após as alterações promovidas pela Lei 11.488/2007. Nesse sentido: AREsp 1.603.525/RJ, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 25.11.20. 6. Agravo Interno não provido. (AgInt no AREsp n. 1.878.192/SC, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 28/3/2022, DJe de 12/4/2022)

46. Assim, concluo pela ilegitimidade das multas isoladas aplicadas pela Fiscalização pela falta de recolhimento de estimativas mensais, pois absorvidas pela multa de ofício.

Dispositivo

Diante do exposto, conheço o Recurso Voluntário e lhe dou provimento parcial, para cancelar as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas mensais.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Luiz Eduardo de Oliveira Santos**, redator designado

I - INTRODUÇÃO

Em que pesem a clareza e a objetividade do excelente e detalhado voto do Ilustre Relator, peço vênica para dele discordar, nos termos do presente voto.

Trata-se da discussão acerca da possibilidade de cumulação (a) da multa isolada, por falta de recolhimento das antecipações mensais de IRPJ – Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica, na sistemática do Lucro Real Anual, (b) com a multa de ofício, ao final do período de apuração, por falta de recolhimento do tributo devido, em períodos posteriores a 2007.

O ilustre Conselheiro Relator entendeu aplicável, *mutatis mutandis*, o disposto na Súmula CARF nº 105, também aos anos-calendário a partir de 2007, concluindo pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas.

Entendo de forma diferente, nos termos a seguir apresentados.

II - POSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO DAS MULTAS ISOLADA E DE OFÍCIO

Este é um assunto há muito discutido no CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Como razões de decidir, utilizo os fundamentos esposados no voto vencedor do acórdão 9303-011.689, de minha lavra, na Sessão de 16 de agosto de 2021, época em que compunha o colegiado da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Saliento que, naquele voto, discutiu-se caso totalmente análogo ao que se discute no presente processo, ou seja, a possibilidade de aplicação concomitante de multa isolada com multa de ofício a partir do ano-calendário 2007.

A seguir, encontram-se reproduzidos a ementa e o voto vencedor do referido acórdão.

(a) Ementa

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. ANOS CALENDÁRIO A PARTIR DE 2007. POSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA CARF Nº 105 E DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

A partir do ano-calendário de 2007, é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício. Em função da alteração normativa ocorrida, resta inaplicável ao fato a Súmula CARF nº 105.

A multa isolada por falta de recolhimento da antecipação mensal por estimativa tem, como bem jurídico protegido, a tempestividade do recolhimento mensal, para fazer frente à execução do orçamento público. Já, a multa de ofício, ao final do período de apuração, tem como bem protegido o recolhimento do crédito tributário devido. Assim, não há que se falar em dupla penalização ou aplicação subsidiária do princípio da consunção.

(b) Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Em que pese a bem fundamentada decisão e a clareza dos fundamentos esposados pela ilustre conselheira relatora em seu voto, peço vênica para dela discordar quanto ao entendimento da matéria “concomitância entre a multa isolada e a multa de ofício, em anos-calendário a partir de 2007”.

Saliento que, no caso, os períodos em discussão são posteriores à alteração normativa ocorrida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e, portanto, não estão alcançados pela Súmula CARF nº 105.

Pois bem, a Sra. Relatora entendeu aplicável ao caso, por analogia, os mesmos fundamentos pelos quais a Súmula CARF nº 105 havia sido aprovada, quais sejam, a impossibilidade de dupla penalização e a aplicação do princípio da consunção das penas.

Respeitosamente, penso de maneira divergente, conforme passo a fundamentar.

A multa isolada por falta de recolhimento da antecipação mensal por estimativa tem, como bem jurídico protegido, a tempestividade do recolhimento mensal, para fazer frente à execução do orçamento público. Já, a multa de ofício, ao final do período de apuração, tem como bem protegido o recolhimento do crédito tributário devido.

Repara-se que, havendo dois bens jurídicos diferentes, protegidos por essas multas, não há que se falar em dupla penalização ou aplicação subsidiária do princípio da consunção. A redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, até poderia dar ensejo à interpretação de impossibilidade de cumulação dessas multas, contudo, com a alteração normativa, aplicável a partir do ano-calendário de 2007, essa questão ficou superada.

Portanto, não identifica-se qualquer óbice à convivência das duas multas.

Nesse sentido, cito os acórdãos 9303-010.932, 9303-010.833 e 9101-003.903. A seguir, para fins de ilustração, encontra-se reproduzida a ementa do primeiro acórdão citado.

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

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa nº ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

Conforme se verifica, ao caso em tela são totalmente aplicáveis os fundamentos acima e, portanto, é de se manter a exigência da multa isolada em litígio.

III - CONCLUSÃO

Em vista do exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luiz Eduardo de Oliveira Santos