



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

Processo n° 13971.721769/2012-71
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1402-003.899 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de maio de 2019
Matéria IRPJ
Recorrentes CIA HERING
FAZENDA NACIONAL.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL. GLOSA.

O pagamento ou crédito de juros sobre o capital próprio a seus sócios ou acionistas é uma faculdade das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, que precisa ser exercida no devido tempo, e sua dedutibilidade está condicionada a seu registro contábil como despesa financeira, com observância do regime de competência, em contrapartida a conta ou subconta individualizada do passivo, que represente o direito de crédito do sócio ou acionista.

GRATIFICAÇÕES. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. ADMINISTRADORES. INDEDUTIBILIDADE.

Não são dedutíveis, como custos ou despesas operacionais, as gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica, incluídos nesta situação os diretores da empresa sem vínculo empregatício.

DESPESAS INDEDUTÍVEIS. JUROS DE CSLL

Ao impedir a dedutibilidade da CSLL no cálculo do Lucro Real e da sua própria base de cálculo, a norma legal impede também a dedutibilidade dos juros de mora pois sendo acessórios do principal seguem o destino deste.

PAGAMENTO DE DÍVIDA ATIVA. PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA.

De acordo com a legislação fiscal os tributos e contribuições são dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL segundo o regime de competência, não sendo admissível a apropriação do montante integral no momento do pagamento, excetuados apenas os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa. Ausente evidências de que

outros encargos competiriam ao período fiscalizado, para além daqueles já reconhecidos na decisão de 1ª instância, a exigência remanescente deve ser reduzida, apenas, em razão da adição comprovada pelo sujeito passivo.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL.

Constatando-se a existência de saldo de prejuízo fiscal acumulado em montante suficiente para a compensação com o lucro real obtido no ano calendário autuado, deve ser afastada a tributação referente à compensação indevida de prejuízo fiscal.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CONHECIMENTO. LEGALIDADE DA COBRANÇA.

A matéria relativa à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício faz parte do lançamento e deve ser conhecida por este órgão julgador, entendendo-se que a multa de ofício, como parcela integrante do crédito tributário, está sujeita aos juros de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

O não recolhimento de estimativas sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada, ainda que encerrado o ano-calendário.

MULTA ISOLADA. CUMULAÇÃO COM MULTA DE OFÍCIO. COMPATIBILIDADE. É compatível com a multa isolada a exigência da multa de ofício relativa ao tributo apurado ao final do ano-calendário, por caracterizarem penalidades distintas, desde que a exigência não se refira a infrações ocorridas na vigência da redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996.

MULTA ISOLADA. EXONERAÇÃO PARCIAL DA EXIGÊNCIA. As multas isoladas devem ser excluídas na proporção das glosas revertidas na apreciação do recurso voluntário, bem como deve ser mantida a exclusão promovida em decisão de 1ª instância, cujos fundamentos restaram inalterados na apreciação do recurso de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. REDUÇÃO INDEVIDA DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. GLOSA.

O pagamento ou crédito de juros sobre o capital próprio a seus sócios ou acionistas é uma faculdade das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, que precisa ser exercida no devido tempo, e sua dedutibilidade está condicionada a seu registro contábil como despesa financeira, com observância do regime de competência, em contrapartida a conta ou subconta individualizada do passivo, que represente o direito de crédito do sócio ou acionista.

GRATIFICAÇÕES. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS.
ADMINISTRADORES. INDEDUTIBILIDADE.

Em face da ausência de norma na legislação da CSLL prescrevendo a adição das despesas com o pagamento de gratificações a administradores na apuração da base desta contribuição, a glosa efetuada não deve prosperar.

DESPESAS INDEDUTÍVEIS. JUROS DE CSLL.

Ao impedir a dedutibilidade da CSLL no cálculo do Lucro Real e da sua própria base de cálculo, a norma legal impede também a dedutibilidade dos juros de mora pois sendo acessórios do principal seguem o destino deste.

MULTAS INDEDUTÍVEIS.

Mantém-se as glosas efetuadas pois a legislação de regência prescreve a indedutibilidade, como despesas operacionais, das multas fiscais e das multas de natureza não tributária, na apuração da base de cálculo da CSLL, excetuando apenas as multas fiscais de natureza compensatória e as impostas por descumprimento de obrigações tributárias meramente acessórias de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo, tais como, as decorrentes do recolhimento de tributo fora do prazo legal e aquelas por apresentação espontânea de declarações fora do prazo.

DESPESAS COM REPRESENTAÇÃO.

Mantém-se a glosa efetuada, pois há vedação legal expressa para a dedução de gastos relativos a pagamento de refeições de diretores na apuração da base de cálculo da CSLL.

PAGAMENTO DE DIREITOS AUTORAIS.

Considerando a ausência de norma estabelecendo a indedutibilidade de tal despesa, e tendo em vista que se reputa comprovadamente paga, pois não foi objeto de qualquer ressalva ou contestação, neste requisito, por parte da fiscalização, a glosa correspondente não deve prosperar, por falta de amparo na legislação fiscal de regência.

OUTRAS DESPESAS INDEDUTÍVEIS.

Mantém-se a glosa do valor adicionado ao lucro líquido na apuração do lucro real e não adicionado no cálculo da base da CSLL, sob o título de “outras despesas”, por não ser possível admiti-lo como dedutível na apuração da base de cálculo da CSLL, uma vez que o documento apresentado não permite a identificação da despesa, tampouco é hábil para comprovar o efetivo pagamento.

PAGAMENTO DE DÍVIDA ATIVA. PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA.

De acordo com a legislação fiscal, os tributos e contribuições são dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL segundo o regime de competência, não sendo admissível a apropriação do montante integral no momento do pagamento, excetuado apenas os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa.

COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. SALDO INSUFICIENTE. GLOSA.

Estando demonstrada a insuficiência de base de cálculo negativa de CSLL acumulada de períodos anteriores, para a compensação com a base de cálculo da CSLL do ano-calendário autuado, efetuada pela contribuinte, é de se

manter parcialmente a tributação referente à compensação indevida de base de cálculo negativa de CSLL.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CONHECIMENTO. LEGALIDADE DA COBRANÇA.

A matéria relativa à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício faz parte do lançamento e deve ser conhecida por este órgão julgador, entendendo-se que a multa de ofício, como parcela integrante do crédito tributário, está sujeita aos juros de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

MULTA ISOLADA. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE CSLL SOBRE BASES DE CÁLCULO ESTIMADAS.

Verificado a falta de recolhimento ou o recolhimento a menor da estimativa mensal de CSLL apurada é cabível o lançamento da multa isolada nos termos previstos na legislação de regência, mesmo após o encerramento do ano-calendário e independentemente da aplicação da multa de ofício proporcional sobre a contribuição anual lançada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: i) por unanimidade de votos: i.i) dar provimento ao recurso voluntário relativamente à glosa de compensação de bases negativas; i.ii) negar provimento ao recurso voluntário relativamente à glosa de juros sobre a CSLL deduzidos na apuração do IRPJ; i.iii) negar provimento ao recurso voluntário relativamente à aplicação de juros de mora sobre a multa; i.iv) negar provimento ao recurso de ofício relativamente à glosa de compensação de prejuízos fiscais; i.v) negar provimento ao recurso de ofício relativamente à glosa de compensação de bases negativas; i.vi) negar provimento ao recurso de ofício relativamente à glosa de dedução de tributos com inobservância de regime de competência; i.vii) negar provimento ao recurso de ofício relativamente à multa isolada, votando pelas conclusões os Conselheiros Marco Rogério Borges, Paulo Mateus Ciccone, Evandro Correa Dias e Edeli Pereira Bessa, cujas razões devem ser incorporadas ao voto do Relator; ii) por maioria de votos: ii.i) negar provimento ao recurso voluntário relativamente à glosa de juros sobre o capital próprio, divergindo os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella e Junia Roberta Gouveia Sampaio; ii.ii) negar provimento ao recurso voluntário relativamente à glosa de gratificações a administradores na apuração do IRPJ, divergindo os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella e Junia Roberta Gouveia Sampaio; ii.iii) negar provimento ao recurso voluntário relativamente à glosa na base de cálculo da CSLL de despesas indedutíveis adicionadas apenas à base de cálculo do IRPJ e de despesas desnecessárias com multas, divergindo os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça e Junia Roberta Gouveia Sampaio que davam provimento parcial para afastar a glosa de "despesas com operações financeiras", e votando pelas conclusões a Conselheira Edeli Pereira Bessa; iii) por voto de qualidade: iii.i) dar provimento parcial ao recurso voluntário relativamente à glosa de dedução de tributos com inobservância de regime de competência, vencido o Relator que dava provimento ao recurso, acompanhado pelos Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça e Junia Roberta Gouveia Sampaio; iii.ii) dar provimento parcial ao recurso voluntário relativamente às exigências de multa isolada, vencido o Relator que dava provimento ao recurso, acompanhado pelos Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça e Junia Roberta Gouveia Sampaio; iii.iii) negar provimento ao recurso de ofício relativamente à glosa na base de cálculo da CSLL de despesas com direitos autorais e de pagamentos aos administradores, vencido o Relator acompanhado pelos

Processo nº 13971.721769/2012-71
Acórdão n.º **1402-003.899**

S1-C4T2
Fl. 783

Conselheiros Marco Rogério Borges, Paulo Mateus Ciccone e Evandro Correa Dias. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

(assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Presidente e Redatora Designada.

(assinado digitalmente)

Leonardo Luis Pagano Gonçalves - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Paulo Mateus Ciccone, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Mauritania Elvira de Sousa Mendonça (Suplente Convocada), Junia Roberta Gouveia Sampaio e Edeli Pereira Bessa.

Relatório

Trata o presente de Recurso de Ofício (fls.1049) e de Recurso Voluntário (fl.1447/1514) ambos interpostos face v. acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Salvador - (fls.1171/1279) que decidiu cancelar parcialmente as exigências perpetradas nos Autos de Infração e Termo de Verificação Fiscal.

Foi lavrado Auto de Infração imputando as seguintes infrações:

1 - Juros sobre o capital próprio, devido a inobservância do regime de competência; (Infração posta no item 3.1 do TVF)

2 - Glosa de despesa relativa aos pagamentos aos administradores não empregados, referentes a participação nos resultados a título de gratificação, décimo terceiro salário a título de gratificação e 1/3 de férias. (Item 3.2 do TVF)

Tais pagamentos foram considerados pela fiscalização como despesas não necessárias e não dedutíveis da apuração do IRPJ e da CSLL, eis que os administradores não eram empregados da autuada e foram feitos por liberalidade da empresa.

3 - Despesas indedutíveis:

a) - A Fiscalização glosou os juros de mora de CSLL relativos à débitos de imposto incluídos em parcelamento previsto na Lei 11.941/09. (item 3.3.1 do TVF)

A fiscalizada considerou como dedutíveis os juros de CSLL escriturados na conta contábil 45110005 - Juros s/Tributos (embora tenha considerado as multas referentes ao mesmo processo 13971.002328/2005-48 como não dedutíveis) ao aderir ao parcelamento da Lei nº 11.941/09.

b) - As diferenças entre as bases de cálculo do Lucro Real e da CSLL. (item 3.3.2 do TVF)

Neste tópico foi foram glosadas despesas que não foram

Intimado a justificar a dedutibilidade das despesas adicionadas ao lucro líquido para o cálculo do lucro real e não adicionadas na apuração da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, fls. 182 a 214, de acordo com o LALUR, respondeu:

Item 2 → Em anexo seguem os comprovantes das despesas com direitos autorais (R\$ 164.089,82), outras despesas (R\$ 2.000,00) e despesas com operações financeiras (R\$ 5.225.518,89). Em relação às despesas com representação (R\$ 22.612,56), estas se referem a gastos incorridos com cartão de crédito de uso da diretoria para pagamento de despesas com almoço, contabilizadas no centro de custo da própria diretoria (50001). As despesas mencionadas acima, no entendimento da companhia, não devem ser adicionadas à base de cálculo da CSLL com fulcro unicamente em norma da legislação do Imposto de Renda, visto que a mesma não pode ser confundida com o lucro real tributado pelo IRPJ;

b2) Multa por infrações fiscais e contratuais (infração 3.3.2.1 do TVF).

b3) Outras despesas (item 3.3.2.2 do TVF)

Em relação ao IRPJ, glosou as despesas relativas a multa por descumprimento de regra contratual, consideradas não dedutíveis pela legislação do IRPJ, mas dedutíveis nas regras da CSLL.

E considerou como não dedutíveis para a apuração da base de cálculo da CSLL as despesas/custo relativos as multas por infrações fiscais.

c) - Multas indedutíveis - conta 42140008. (Infração 3.3.3 do TVF)

Neste item foi glosado tanto na apuração do IRPJ, como da CSLL, devido a fiscalização ter considerado como não dedutíveis multas de trânsito e do inmetro. (repete a mesma fundamentação posta no item 3.3.2.1 do TVF).

d) - Devido a falta de comprovação dos requisitos legais (art. 365 do RIR/99) para a dedução do valor doado, a Fiscalização considerou como não dedutíveis o montante relativo as doações para a Fundação Hermann Hering. (infração 3.3.4 do TVF).

e) - Pagamento de Dívida Ativa, em desconformidade ao regime da competência. (fls. 14/15 - infração 3.3.5 do TVF).

4 - Compensação de prejuízo fiscal de IRPJ e de base de cálculo negativa de CSLL. (fl. 16 - infração 3.4 do TVF).

Segundo a fiscalização a infração foi a seguinte:

O prejuízo fiscal e a base negativa de CSLL são controlados pelo sistema SAPLI, que registram para 2008 saldo final de R\$131.268.881,98 e R\$138.658.899,46, respectivamente. Ocorre que a fiscalizada utilizou parte destes valores para pagamento de tributos com fulcro na MP470/2009 e na Lei 11.941/2009: R\$118.791.019,97 de prejuízo fiscal e R\$171.667.917,56 de base negativa de CSLL.

Houve, assim, a utilização de mais base de cálculo negativa de CSLL do que dispunha e restou apenas R\$12.477.862,01 de prejuízo fiscal para utilizar em 2009.

Ocorre que a Hering utilizou, em 2009, R\$29.465.768,50 para compensar com o lucro real obtido e R\$27.464.741,43 de base de cálculo negativa de CSLL para compensar com a base de cálculo da CSLL.

Como, após a utilização do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSLL para pagar tributos, em novembro de 2009, o saldo de prejuízo fiscal era de R\$12.477.862,01 mas foram compensados R\$29.465.768,50, houve insuficiência de R\$16.987.906,49, lançados neste procedimento.

Com relação à base de cálculo negativa de CSLL, todo o valor compensado na DIPJ2010 (R\$27.464.741,43) foi lançado como compensação indevida.

5 - Aplicou multa isolada. (Infração 3.5 do TVF)

Devidamente notificada, a Recorrente apresentou impugnação de fls.569/626 com documentos de fls. 627/788.

Após análise dos documentos apresentados com a impugnação, foi proferido despacho de fls. 789 informando a parte que não foi defendida e que restou incontroversa nos autos, relativa as despesas incorridas pela doação feita para a Fundação Hermann Hering, bem com que o IRPJ e a CSL incidente sobre estes valores foram pagos conforme documentos de fls. 681/684.

Em seguida os autos foram encaminhados para a DRJ analisar e julgar a impugnação, que por sua vez decidiu converter o julgamento em diligência (fls. 792/799) nos seguintes termos:

Consoante despacho de fls. 792 a 799, esta Delegacia de Julgamento determinou a realização de diligência, em face da alegação da existência de saldos de base de cálculo negativa de CSLL, oriundos da incorporação do CNPJ nº 82.639.139/0001-44, ocorrida no ano de 1999, no valor de R\$118.120.635,64, saldos estes, que a Receita Federal do Brasil, quando da incorporação do CNPJ nº 82.639.139/0001-44, entendera que a Recorrente não teria direito a apropriar, e considerando que:

"- a impugnante afirma ter obtido êxito na demanda judicial impetrada, contra a RFB, por meio do Mandado de Segurança nº 2004.72.05.0008833, tendo sido reconhecido o seu direito de apropriação do saldo de Base Negativa da incorporada, conforme decisão final favorável transitada em julgado em 08/03/2010 (documentos anexos aos autos);

- da leitura do Mandado de Segurança (fls. 730/752), verifica-se que este foi impetrado contra os despachos emitidos pela DRF de Blumenau, nos processos administrativos de números 13971.000560/0010, 13971.000563/0008, 13971.000657/0041 e 13971.000988/0017, envolvendo operações em que a impugnante transfere bases de cálculo negativa de CSLL para terceiros, optantes do Refis, instituído pela Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, tendo em vista que referidos despachos reconheceram, parcialmente, os créditos cedidos pela impugnante, sob o fundamento de que o cedente não dispunha de saldo suficiente de base de cálculo negativa da CSLL ao final do ano-calendário de 1998, para transferir o crédito informado, no valor de R\$ 80.550.250,00, porque o montante de base de cálculo negativa de CSLL acumulado até o ano-calendário de 1998 seria de R\$ 34.406.966,11;- os documentos acostados aos autos não são suficientes para o perfeito esclarecimento da matéria impugnada.

Deve ser efetuada diligência, objetivando verificar o seguinte:

1) caso se confirme ser definitiva a aludida sentença judicial, qual o valor do saldo de base de cálculo negativa de CSLL que a impugnante teria direito de se apropriar, oriundo da incorporação da Cia Hering, CNPJ nº 82.639.139/0001-44, ocorrida no ano de 1999, levando-se em conta, inclusive, a repercussão dos efeitos da cisão parcial, da incorporada, ocorrida em 1997, no eventual saldo de base de cálculo negativa de CSLL que a impugnante poderia se apropriar; 2) se, porventura, houve utilização deste eventual saldo negativo de base de cálculo de CSLL, nos mencionados processos, referentes às operações de transferência de bases de cálculo negativa de CSLL da impugnante para terceiros, no âmbito do Refis.

Caso as verificações anteriores resultem em alteração dos saldos de base de cálculo negativa de CSLL registrados no Sapli,

considerados no Auto de Infração da CSLL, demonstrar o efetivo montante de base de cálculo negativa de CSLL existente no ano-calendário de 2009;" A Delegacia da Receita Federal de Blumenau se manifestou nos autos fls. 802/803 e juntou documentos de fls. 804/805:

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal, em cumprimento ao Despacho 60 da 2ª Turma da DRJ/SDR, de 30/07/2013, foi aberto procedimento de diligência, com o objetivo de verificar a base de cálculo negativa da CSLL.

A controvérsia reside nas operações de cisão (1997) e incorporação (1999) e o saldo da base negativa da CSLL movimentado por conta delas. Em poucas palavras, a Cia Hering sucedida (CNPJ 82.639.139/0001-44) sofreu cisão parcial mas não transferiu a base de cálculo negativa da CSLL na mesma proporção da cisão sofrida, mantendo escriturada a totalidade da base de cálculo negativa da CSLL existente antes da cisão, ou seja, não transferiu qualquer valor na cisão. Na ótica da empresa, esse total poderia ser transferido na operação posterior, de incorporação, o que gerou a diferença entre os saldos da empresa e do SAPLI.

Ilustro a afirmação anterior com despacho denegatório à pretensão da empresa no MANDADO DE SEGURANÇA Nº 2004.72.05.000883-3/SC (anexo), que concluiu:

Assim, como não há notícia de que a impetrante comprovou / demonstrou administrativamente que, mesmo com a cisão parcial, permaneceu com "a totalidade dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL apuradas até então", não há falar em descumprimento da decisão judicial, pelo que indefiro o pedido das fls. 347 a 354 e 435 a 438 ("determinar que a autoridade coatora reconheça a integralidade dos créditos cedidos").

7- Intimem-se, e após o prazo preclusivo, arquivem-se com baixa na distribuição.

Blumenau, 23 de abril de 2013.

Rosimar Terezinha Kolm
Juíza Federal

– quanto ao primeiro quesito do despacho de diligência, responde que:

- *o saldo de base de cálculo negativa de CSLL que a impugnante poderia se apropriar, oriundo da incorporação ocorrida em 1999, é de R\$18.896.816,64. Este valor foi deferido para transferência para terceiros no âmbito do Refis (processos 13971.000560/00-10, 13971.000563/00-08, 13971.000657/0041 e 13971.001004/00-43);*
- *no referido montante estão considerados 11,49% (patrimônio líquido remanescente na incorporada após a cisão parcial) de R\$109.985.134,18 (saldo da base de cálculo negativa da CSLL existente em 1997 – ano da cisão parcial);*
- *para justificar a permanência de 11,49% do saldo da base de cálculo negativa da CSLL, junta a Ata da Assembleia Geral Extraordinária de 11/09/1997 e a Ata da Assembleia Geral Extraordinária de 22/09/1997 (continuação da primeira), em que constam as condições da cisão;*
- *como não existe qualquer determinação especial no sentido de mudar a proporção da base de cálculo negativa da CSLL nos documentos acostados, deve prevalecer a mesma proporção da cisão parcial do patrimônio líquido (R\$44.993.588,13 X R\$346.576.881,88) ou seja, 11,49%;*

– *concernente ao segundo quesito, responde que:*

- *o valor total deferido para transferência para terceiros no âmbito do Refis foi R\$53.303.782,74 (processos 13971.000560/00-10, 13971.000563/00-08, 13971.000657/0041 e 13971.001004/00-43), resultado da soma de R\$34.406.966,11 (da incorporadora) e R\$18.896.816,63 (da incorporada). Estes valores correspondiam aos saldos da base de cálculo negativa da CSLL respectivamente na incorporadora e na incorporada;*
- *não há alteração a ser feita nos saldos de base de cálculo negativa de CSLL registrados no Sapli, considerados no Auto de Infração da CSLL.*

A autuada se manifesta e junta aos autos cópia dos despachos decisórios relativos aos processo de transferência de créditos a terceiros e cópia da Ata da Assembléia Geral Extraordinária relativa a incorporação.

Em seguida a autuada se manifesta sobre a informação de diligência as fls. 838/848 e junta documentos de fls. 849/960.

A DRJ de Salvador, ao analisar os documentos profere despacho de diligência (fls. 963/964) nos seguintes termos:

"Trata o presente processo de Autos de Infração que formalizam crédito tributário relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), além da Multa exigida Isoladamente por Falta de Recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre Bases de Cálculo Estimadas, pertinentes ao ano-calendário de 2009.

A Contribuinte reconheceu o crédito tributário relativo às glosas das despesas referentes à "Doação à Fundação Herman Hering" (item 3.3.4), no valor de R\$2.316.000,00 (tanto na apuração da base de cálculo do IRPJ quanto na base de cálculo da CSLL), e à multa indedutível contabilizada na conta 4214008, no valor de R\$6.637,87 (item 3.3.3), esta última reconhecida apenas no que se refere ao IRPJ, e impugnou as demais infrações relatadas no Termo de Verificação Fiscal.

Entretanto, verificou-se que o valor de R\$1.522.753,88, correspondente à infração descrita no item 3.3.1 do Termo de Verificação Fiscal – glosa de despesas com Juros de CSLL – não foi incluído na determinação da base de cálculo anual do IRPJ e da CSLL.

Constatou-se, ainda, que também não foram incluídos na determinação da base de cálculo anual da CSLL os valores de R\$2.650.152,22 e R\$23.306.789,31, referentes às infrações relatadas nos itens 3.2.1 (Gratificações pagas aos administradores) e 3.3.5 (Pagamento de dívida ativa – princípio da competência), do Termo de Verificação Fiscal, respectivamente.

Dessa forma, esta 2ª Turma da DRJ/Salvador decidiu, por unanimidade, converter o julgamento do processo em diligência com base no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, alterado pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 1993, para que seja verificado se seriam aplicáveis ao presente caso as disposições do art. 41, § 1º, inciso I, alínea "b", e § 4º, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011."

Após a verificação do despacho de diligência, a Autoridade Fiscal procedeu lançamento complementar (fls. 966/986) ao presente Auto de Infração nos seguintes termos:

Em sede de julgamento do lançamento efetuado no presente processo, na DRJ Salvador, não foram localizados os lançamentos correspondentes à infração descrita no item 3.3.1 do Termo de Verificação Fiscal, que tratou da glosa de despesas com juros de CSLL, no valor de R\$1.522.753,88. Além disso, também não foram incluídos na determinação da base de cálculo anual da CSLL os valores das infrações relatadas no Termo de Verificação itens 3.2.1 – Gratificações Pagas a Administradores e 3.3.5 – Pagamento de Dívida Ativa, princípio da competência, nos valores de R\$2.650.152,22 e R\$23.306.789,31, respectivamente.

A análise dos valores calculados das multas por insuficiência de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, no entanto, revelou que as infrações foram computadas no seu cálculo.

De fato, não houve o lançamento das infrações apontadas pela DRJ Salvador, objeto do presente lançamento complementar.

Assim, efetuamos o lançamento das infrações acima descritas, nos mesmos moldes e bases legais já elencados no Termo de Verificação Fiscal, fls. 539 a 562, que não compuseram os autos de infração de fls. 508 a 538.

A contribuinte apresenta outra impugnação ao lançamento complementar de janeiro de 2014 (fls. 999/1035) originando o Processo - 13971.720.163/2014-81, já apensado a este processo conforme fl. 989, TVF e Auto de Infração fls. 966/986.

Em seguida a DRJ de Salvador profere v. acórdão (fls. 1171/1279) analisando os dois processos em conjunto, cancelando parcialmente as exigências fiscais.

A DRJ afastou a glosa dos créditos relativos aos pagamentos de honorários realizados aos administradores deduzidos da base de cálculo da CSLL item 3.2, afastou a glosa de pagamentos realizados a título de direitos autorais deduzidos da base de cálculo da CSLL por ausência de previsão legal na legislação da CSLL (item 3.3.2), reconheceu a dedução dos juros e encargos legais incorridos no ano-calendário de 2009 com relação aos débitos da COFINS incluídos no REFIS IV (item 3.3.1), afastou a tributação referente à compensação de prejuízo fiscal em relação ao IRPJ, retificou a base de cálculo negativa da CSLL (Item 3.4 do TVF) e por consequência realizou o recálculo da multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ e CSLL sobre as bases de cálculo das estimativas.

Em relação a infração de 3.3.5 - Pagamento de Dívida Ativa em descumprimento ao regime de competência, a DRJ reduziu/recalculou uma pequena parcela relativa aos juros acumulados e encargos legais.

Em relação ao não reconhecimento do saldo de base de cálculo negativa da CSLL que era da empresa incorporada, a DRJ entendeu que a Recorrente não teria comprovado

nos autos que ficou com os 100% do saldo após as operações de cisão em 1997 e a incorporação em 1999 e, por tal motivo, manteve a porcentagem apontada na diligência de 11,49% que corresponde ao importe de R\$ 18.896.816,64 Manteve o restante das exigências dispostas nos dois lançamentos.

Por fim interpôs Recurso de Ofício.

A atuada apresenta Contra-razões de Recurso de Ofício de fls. 1429/1444 requerendo a manutenção da parte cancelada e as fls. 1447/1514 interpôs Recurso Voluntário, reiterando as alegações feitas na impugnação e junta diversos documentos que foram anexados aos autos às fls. 1515/5319.

No Recurso Voluntário, a contribuinte Recorrente reiterou as alegações da impugnação e trouxe aos autos documentos para comprovar suas alegações.

Resumidamente a Recorrente alega:

1 - que é indevida a glosa dos valores pagos à título de juros sobre capital próprio;

2 - aduz que são dedutíveis os valores pagos aos diretores à título de PLR, 13 salário, 1/3 de férias como verbas componentes da remuneração mensal.

3- alega que são dedutíveis as despesas incorridas no ano-calendário de 2009, sendo que as despesas com juros devidos pelo atraso do pagamento da CSLL devem ser deduzidas da base de calculo da CSLL ou na apuração do lucro real.

4 - afirma que o CARF/MF tem competência para analisar a ilegalidade de atos normativos infra-legais e que no presente caso a IN da SRF 390/2004 utilizada para regulamentar as despesas não dedutíveis na apuração da base de calculo da CSLL, afronta a Lei 7.689/88 e por isso as disposições da instrução normativa são ilegais.

5 - aduz que as despesas com representação da empresa (almoços com clientes) são dedutíveis da base de calculo da CSLL e apresenta comprovantes dos gastos no documento 4 anexo ao recurso.

6 - afirma que a glosa referente a "outras despesas" que foram deduzidas da base da CSLL não deve persistir, eis que são gastos com empresas pertencentes ao grupo e junta aos autos comprovantes de pagamentos das despesas (doc. 5 acostado junto ao recurso).

7 - Alega não ter lançado despesas com débitos de COFINS no ano-calendário de 2009 e que os únicos valores apropriados fiscalmente foram os encargos incidentes sobre os débitos, no valor de R\$ 4.608.973,18 que são despesas dedutíveis e apuradas efetivamente em 2009 pelo regime de competência, que se referem aos juros de 2009 e encargos legais devidos pela adesão ao REFIS no mesmo ano de 2009. (infração 3.3.5).

8 - Afirma que existia saldo de base negativa da CSLL em montante suficiente para suportar as operações realizadas no ano de 2009.

Explica que as operações societárias ocorreram da seguinte forma:

Em 1997 a Cia Hering S.A. (CNPJ 82.639.136/0001-44), controladora das companhias Hering Textil S.A. (CNPJ 78.876.950/0001-71) e Ceval Alimentos S. A. (CNPJ 84.046.101/0001-93), após as deliberações societárias cindiram parcialmente a Cia Hering S.A. (doc.9).

Aduz em síntese que apenas o capital investido pela Cia Hering S.A. (empresa cindida) na empresa Ceval Alimentos S.A. seria vertido em favor da nova empresa criada Ceval Participações S.A., conforme se comprova pelo Protocolo de Justificação de Cisão e pela Ata de Assembléia Extraordinária realizada entre os acionistas da empresa (docs. 9 e 10).

Com a operação de cisão parcial em comento (no qual só foi cindida parcela de seu investimento), a empresa Cia Hering S.A. permaneceu com o saldo de base negativa de CSLL no montante de R\$ 120.538.516,13 (valor apurado em 31/12/1997).

Em 1999, a Cia Hering S.A. passou por uma nova reestruturação societária, de modo que a Cia Hering S.A. (CNPJ 82.639.139/0001-44) foi incorporada à Hering Textil S.A. (CNPJ 78.876.950/0001-71). Após a operação de incorporação, alterou-se a denominação da empresa Hering Textil S.A. para Cia Hering S.A.

Com a referida operação de incorporação, a Hering Textil S.A. (atual Cia Hering S.A.) incorporou também o saldo de base negativa de CSLL, no montante de R\$ 118.120.635,64.

Junta documentos que, segunda a Recorrente, demonstram que ficou com o saldo negativo de CSLL no importe de R\$ 120.538.516,13 apurado em 31/12/1997, discordando do v. acórdão recorrido que decidiu que a empresa após a cisão a Cia Hering (CNPJ 82.639.139/0001-44) tinha ficado com 11,49% do saldo da base negativa da CSLL, proporcional ao patrimônio líquido remanescente, saldo este que depois foi transferido para a autuada.

Aduz que o saldo de base negativa de CSLL permaneceu integralmente com a Cia Hering S.A. CNPJ 82.639.136/0001-44 e posteriormente foi incorporado pela Hering Textil S.A. CNPJ 78.876.950/0001-71, atual Cia Hering S. A. Recorrente.

Acostou junto ao Recurso Voluntário diversos documentos de fls. 1515/5319, dentre os quais temos Protocolo de Cisão Parcial (doc. 9), Ata de Assembléia Geral Extraordinária (doc. 10), Laudo de Avaliação da Trevisan Auditores Independentes relativo ao patrimônio que foi retirado da empresa cindida constante no Protocolo de Justificação (doc. 11), DIPJs de 1991 do ano-calendário 1990 até o ano de 2002 dos CNPJs 78.876.950/000-71 e 82.639.139/0001-44 da Cia Hering, cópia do LALUR B e Laudo da KPMG elaborado com base no LALUR parte B, DIPJs e telas do sistema SAPLI da RFB de forma que o saldo da base negativa da CSLL foi recomposto desde o ano de 1996 até o ano de 2010 quando foi integralmente recompensado pela Recorrente (docs. 12 fls. 1677/2695, 13, 14 e 15).

Apresenta informações societárias, contábeis e financeiras acompanhadas do Laudo da Auditoria Independente da KPMG que segundo a Recorrente comprova que ficou com o saldo de base negativa da CSLL mesmo após as operações de cisão ocorrida em 1997 e incorporação em 1999.

Alega também que a decisão judicial transitada em julgado que afastou a aplicação dos artigos 32 e 33 do Decreto Lei 2.341/1987 antes da edição da Medida Provisória 1.858-6 e garantiu a utilização de 100% do saldo da base negativa da CSLL para fins de aproveitamento pela empresa incorporada e retirou a limitação da utilização do saldo da base negativa da CSLL até o limite do patrimônio líquido remanescente pela empresa cindida, foi totalmente restringida e ignorada pela DRJ, que proferiu o v. acórdão "a quo" entendendo que há de prevalecer a mesma proporção da cisão parcial do patrimônio líquido, uma vez que a Recorrente não teria comprovado que permaneceu com a totalidade do saldo.

Face os motivos acima apontados, requer a recomposição dos saldos de base negativa da CSLL, bem como a compensação do lucro apurado no ano de 2009, eis que permaneceu com a integralidade do saldo da base negativa da CSLL no importe de R\$ 118.120.635,64, após a operação de cisão e posteriormente incorporação realizadas entre as empresas Hering Textil S.A. e a Cia Hering S.A.

Apresenta planilhas em seu recurso que segunda a Recorrente demonstram ser suficientes o saldo de base negativa da CSLL para as compensações realizadas no ano de 2009.

9 - Alega a impossibilidade de aplicação da multa isolada concomitante com a de ofício.

10 - Alega a impossibilidade da exigência da multa isolada após o encerramento do ano-calendário.

11- Alaga não ser legítimo a incidência de juros de mora atualizado pela Taxa Selic sobre a multa de ofício.

Juntou também Planilha de Composição de Débitos da COFINS incluídos no REFIS (doc. 06), Documentos de adesão ao REFIS (doc. 07), Documentos contábeis (Razão) do Lançamento de despesas com juros e encargo legal de débitos da COFINS no ano-calendário de 2009 (doc. 8), entre outros vários documentos constantes às fls.1515/5319.

Requer seja o Recurso Voluntário conhecido e provido integralmente para reformar o v. acórdão parcialmente, cancelando totalmente as exigências perpetradas nos Autos de Infração.

Por fim, requer o julgamento conjunto do processo principal 13971.721.769/2012/71 com o do lançamento complementar PAF 13971.720.163/2014-81.

Em seguida esta C. Turma Ordinária decidiu converter o julgamento dos recursos em diligência nos seguintes termos:

Pagamento da dívida ativa – Princípio da Competência:RV A Recorrente contesta a glosa das despesas de Cofins, no valor de R\$23.306.789,31, por ter a autoridade fiscal considerado que tal montante – referente a débitos de Cofins, dos meses de outubro de 1999 a abril de 2003, inscritos em dívida ativa e integralmente pagos em novembro de 2009 – teriam sido deduzidos pela pessoa jurídica na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL no ano de 2009, indevidamente, tendo em vista que, por não se tratar de hipótese de suspensão de

exigibilidade, à luz do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, a dedução dessas despesas deve seguir a regra geral, ou seja, o regime de competência.

Alega a Recorrente, ter escriturado como despesa o valor atualizado do débito pago de acordo com as regras do "REFIS IV", no montante de R\$23.306.789,31 (composto por R\$18.697.816,13, relativo ao saldo em 31/12/2008, acrescido dos juros/encargos apurados no ano de 2009, que totalizaram R\$ 4.608.973,18).

Todavia, afirma que teria adicionado ao lucro líquido no LALUR o valor de R\$18.697.816,13, de modo que apenas a quantia de R\$4.608.973,18, referente aos encargos e atualização do débito é que teriam sido deduzidos do lucro líquido, na apuração do lucro real do ano-calendário de 2009. Acrescenta que, caso se reconheça o suposto erro, apenas em relação à despesa, estaria oferecendo à tributação não somente o valor da despesa glosada (R\$23.306.789,31), mas também da adição que aumentou o lucro fiscal do período (R\$18.697.816,13), de modo que o valor tributado seria de R\$42.004.605,44.

A Recorrente alega incessantemente que o valor de R\$ 18.697.816,13 foi escriturado no LALUR, mas não indica precisamente qual a rubrica, página ou linha que consta o montante.

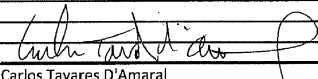
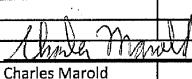
Todavia, de uma análise mais acurada dos documentos acostados aos autos, desde a impugnação, constatei que na rubrica 5.5 do LALUR (fls.237/274 fl. 38 do arquivo) consta o valor de R\$ 19.237.681,04, com o título de "Redução conforme a Lei 11.941" onde, provavelmente, deve estar escriturado o montante de R\$ 18.697.816,13, alegado pela Recorrente.

Vejamos no quadro abaixo colacionado, o qual extrai da cópia do LALUR (fls. 237/274 fl. 38 do arquivo), onde aparece o valor de R\$ 19.237.681,04 escriturado como " Redução conforme Lei 11.941":

PARTE A - REGISTRO DOS AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO				PG. 065
DATA	HISTÓRICO		ADIÇÕES	EXCLUSÕES
	De transporte	66.865,64	136.249.356,11	94.086.231,83
4.4.2.	Provisões com Representantes	5.680.038,54		
4.4.3.	Provisões com Fretes	2.409.578,89		
4.4.4.	Provisões com Outras Despesas	24.178.161,75		
4.4.5.	Provisões com Contingências	3.885.214,50	36.219.859,32	172.469.215,43
5.	MENOS: Exclusões			
5.1.	Lucro e Dividendos - Custo de Aquisição		11.111,29	
5.2.	Variações Cambiais Ativas		13.475.003,73	
5.3.	Variações cambiais Passivas - Operações Liquidadas		3.439.724,12	
5.4.	Despesas com operações financeiras		365.166,68	
5.5.	Redução conforme Lei 11.941		19.237.681,04	
5.6.	Provisões não Dedutíveis			
5.6.1.	Provisões com Representações	3.674.822,02		
5.6.2.	Provisões com Fretes	1.689.953,83		
5.6.3.	Provisões com Outras Despesas	18.701.046,58		
5.6.4.	Provisões com Contingências	48.989.479,59	73.055.302,02	171.584.048,88
6.	Lucro (Prejuízo) Real Antes da Compensação de Prejuízos			94.971.398,38
7.	Compensação do Prejuízo Fiscal do IRPJ			28.491.419,51

Processo nº 13971.721769/2012-71
Acórdão n.º 1402-003.899

S1-C4T2
Fl. 794

7. Compensação de Prejuízo Fiscal de 2009			
8. Lucro (Prejuízo) Fiscal após a Compensação de Prejuízos			66.479.978,86
Reconhecemos a exatidão desta demonstração relativo ao período de		01/01/09 a 30/11/09	
		Blumenau, 30 de novembro de 2009.	
			
Carlos Tavares D'Amaral		Charles Marold	
Diretor Administrativo		Contador CRC SC n.º 022744/O-7	

Ocorre que a rubrica 5.5 não foi aberta, dificultando a verificação da escrituração dos R\$ 18.697.816,13 no respectivo LALUR.

Assim, para que se possa verificar que o valor de R\$ 18.697.816,13 foi realmente escriturado no LALUR, conforme exaustivamente alegado pela Recorrente, entendo ser necessária a demonstração detalhada da composição do montante apontado na rubrica 5.5 do livro, mediante indicação das contas contábeis que abrigam os lançamentos.

Entendo que esta informação é de extrema importância, eis que se constatado que a Recorrente adicionou os R\$ 18.697.816,13 na rubrica 5.5 do LALUR, restaria comprovado que tal valor já tinha sido oferecido a tributação e, nesta hipótese, o AI estaria cobrando o respectivo valor duas vezes, o que não se pode admitir.

Desta forma, face aos motivos acima apontados, voto em converter o julgamento em diligência, para que:

1 Seja a Recorrente notificada a apresentar, dentro do prazo de 30 dias, a composição detalhada dos valores escriturados na rubrica 5.5 do LALUR, mediante a indicação das contas contábeis que abrigam o lançamento, para que se possa identificar, dentre eles, se realmente consta a alegada quantia de R\$ 18.697.816,13.

2 Ato contínuo, remetam-se os autos ao Agente Fiscal da Unidade Local, para que analise a documentação fornecida pela Contribuinte e elabore Relatório Circunstanciado, indicando se realmente consta, ou não, o valor de R\$ 18.697.816,13 na rubrica 5.5, conforme alegado na peça recursal.

3 Em seguida, intime a Contribuinte para se manifestar, no prazo de 30 dias, sobre o Relatório Circunstanciado elaborado pelo Agente Fiscal.

Por fim, retornem-se os autos à esta C. 2ª Turma Ordinária, para que se de continuidade ao julgamento dos recursos.

Em seguida a Recorrente apresentou manifestação de fls. fls. 5357/5365 e junta documentos aos autos.

Ato contínuo, foi acostado aos autos o Relatório de Diligência (fls.6716/6717), informando que o valor de R\$ 18.697.816,13 não consta na rubrica 5.5 do LALUR.

A Recorrente apresenta nova petição se manifestando sobre a diligência. (6919/6921).

Ato contínuo, esta C. Turma decidiu converter o julgamento em diligência para que a autoridade fiscal analisasse os novos documentos costados aos autos pela Recorrente em relação a infração tratada no tópico 3.5.5 relativa a pagamento de Dívida Ativa, em desconformidade ao regime da competência. (Resolução de fls. 6931/6946).

O Auditor Fiscal respondeu a diligência da seguinte forma:

Preliminarmente, em relação ao saldo da base de cálculo negativa da CSLL após as operações de cisão e incorporação, ficou demonstrado na autuação que, a despeito do que previa a legislação, apesar de não constar dos protocolos de cisão qualquer deliberação especial acerca do destino do referido saldo, ele remanesceu na autuada. A permissão para tanto deveria estar em dispositivo especial nos contratos de cisão, o que não foi feito. Logo, o saldo total ficou com a autuada, como comprovam os registros no LALUR, repiso, contrariando legislação vigente. Registre-se que já houve diligência sobre o “22440299 – Cofins – Reversão” (Docs. 04, 05 e 06).

Segundo a contribuinte, o efeito líquido no passivo das contas “22440203 – Cofins a Recolher – assunto, cuja Informação Fiscal, está em fls. 802 e 803, seguida dos elementos coletados.

Em relação aos demais argumentos trazidos pela contribuinte, resumidamente, a contribuinte alega que os débitos de COFINS originários dos PAF's nº 13971.003925/2007-51 e 13971.001144/2007-22 (período de 10/99 a 01/03, com exceção dos meses de 12/00, e 06/01 a 12/01) foram inscritos em DAU, em 2008.

Afirma que neste mesmo ano de 2008 o valor de R\$ 18.697.816,13 já estava reconhecido no passivo pela Recorrente na conta contábil “22440203 – Cofins a Recolher – 1%”, conforme indicado no Doc. 3 acostado a manifestação.

Aduz, que, naquele mesmo ano, por acreditar no êxito da discussão judicial acerca da inexigibilidade dos referidos débitos de COFINS, “reverteu” o montante anteriormente reconhecido no seu passivo, contabilizando o valor de R\$ 18.697.816,13 a crédito no resultado em contrapartida a débito na conta do passivo, especificamente, na conta denominada 1%” e “22440299 – Cofins – Reversão” ficou igual a zero.

Assim, para que tal reversão contábil não gerasse efeito fiscal, excluiu em 2008 o valor R\$ 18.697.816,13 da apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, passando a controlar o saldo na Parte B do LALUR (Doc.07 – pp. 3, 5 e 6 e Doc.08).

Em seguida, em 2009, por força de sua adesão ao REFIS DA CRISE, Lei nº 11.941/09, a contribuinte desistiu da discussão judicial dos débitos de COFINS.

Assim, segundo a contribuinte, após a adesão ao REFIS, procedeu à anulação da reversão contábil efetuada em 2008, creditando o valor de R\$ 18.697.816,13 na conta de passivo “22440299 – Cofins – Reversão” para zerar o seu saldo (Doc.10) e debitou o mesmo valor na conta de passivo “22440203 – Cofins a Recolher – 1%” (Doc.11 – 1º lançamento do dia 23/11/09), de tal forma que ambas as contas passaram a ter um saldo zero no passivo.

Posteriormente, a contribuinte fez transitar pelo resultado o pagamento do débito atualizado até novembro de 2009, no valor de R\$ 23.306.789,31, como despesa (ou seja, a débito) no resultado de 2009.

Considerando que no valor de R\$ 23.306.789,31 está contido o montante de R\$ 18.697.816,13 (vez que o primeiro se refere à atualização do débito até o mês de novembro de 2009 e o segundo se refere à atualização deste mesmo débito até dezembro de 2008) e que a dedutibilidade desse valor já foi realizada em períodos anteriores, a fim de evitar qualquer prejuízo ao Fisco, a contribuinte alega ter realizado a adição ao lucro real e a base de cálculo da CSLL do valor de R\$ 18.697.816,13 (Doc.01 – págs. 1, 4 e 5), em contrapartida ao “zeramento” do saldo controlado na Parte B do LALUR (Doc.15), gerado em razão da exclusão efetuada deste mesmo valor em 2008.

Deste modo, teria anulado, no ano de 2009, o efeito do valor da despesa de R\$ 18.697.816,13, vez que o adicionou na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, contra a baixa do saldo da Parte B do LALUR.

Alega que ao registrar como despesa no resultado o valor de R\$ 23.306.789,31 e ao adicionar ao lucro real e à base de cálculo da CSLL o valor de R\$ 18.697.816,13, a Recorrente gerou o efeito fiscal de dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da CSLL efetivo, no ano de 2009, apenas referente à diferença no valor de R\$ 4.608.973,18, que corresponde exatamente à diferença entre o mesmo débito tributário atualizado até novembro de 2009 (no valor de R\$ 23.306.789,31) e até dezembro de 2008 (no valor de R\$ 18.697.816,13), ou seja, correspondente aos juros e encargos legais incorridos em 2009, respeitando assim o regime de competência.

Eis o Relatório Circunstanciado.

Esta fiscalização não tem outros dados a acrescentar. Qualquer manifestação acerca dos argumentos e provas trazidos aos autos até o presente momento, seria, em minha humilde opinião, invasão na seara do julgamento.

Em seguida a Recorrente se manifestou sobre a diligência, alegando que na diligência o Auditor Fiscal concordou que a autuada ficou o totalidade do saldo de base

Processo nº 13971.721769/2012-71
Acórdão n.º **1402-003.899**

S1-C4T2
Fl. 797

negativa de CSLL, no importe de R\$ 109.958.134,18 após as operações de incorporação e cisão, afastando a limitação relativa ao teto do patrimônio líquido remanescente imposta pela DRJ em seu acórdão recorrido.

Em relação a infração relativa a adição do valor de R\$ 18.697816,13 no ano de 2009, relativa a pagamento da Dívida Ativa da União em desconformidade ao regime de Competência, alega que como o Auditor Fiscal não apresentou os pontos com os quais não concorda e concluiu que "*não tem outros dados a acrescentar*", não se opôs ao que restou afirmado pela autuada nos autos, o que de maneira indireta concordou com as considerações feitas pela Recorrente sobre esta infração.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves - Relator

Matérias Não Impugnadas:

A Autuada reconhece estar correta a glosa da quantia de R\$2.316.000,00, referente à “Doação à Fundação Hermann Hering”, tanto no Auto do IRPJ quanto no Auto de CSLL.

Concorda, também, com a glosa no valor de R\$6.637,87, referente a “Multas Indedutíveis Conta 4214008”, apenas no tocante ao Auto do IRPJ.

Apresenta os comprovantes de pagamento dos débitos de IRPJ e CSLL não impugnados, nos montantes de R\$ 945.313,64 (Doc. 07) e de R\$339.340,32 (Doc. 08), respectivamente, acostados na impugnação.

Sendo assim, tais matérias não serão analisadas no julgamento dos recursos, devido à constatação de seu pagamento, devendo ser apartado o lançamento relativo a estes créditos.

Passo aos recursos.

Ambos recursos preenchem os requisitos de admissibilidade, razão pela qual conheço do Recurso de Ofício e do Voluntário.

Início com a infração que ocasionou mais discussão nos autos e que é matéria recorrida por meio de Recurso Voluntário.

Recurso Voluntário:

Da utilização dos 100% do Saldo de Base Negativa da CSLL após a operação de cisão e incorporação:

Inicialmente, para evitar equívocos, cumpre destacar que a acusação de que a Recorrida teria utilizado quantia a maior do que o registrado no Saplí, no ano-calendário de 2008 de saldo de base de cálculo negativa de CSLL para pagamento de tributos com fulcro na MP nº 470/2009 e na Lei nº 11.941/2009 (REFIS IV), não se confunde com a acusação relativa à insuficiência ou não reconhecimento do saldo de base negativa de CSLL que a Recorrente teria adquirido nas operações de cisão e incorporação.

A primeira acusação que foi cancelada pelo v. acórdão e deve ser analisada no Recurso de Ofício exigia a diferença de R\$ 33.264.958,16 existente entre os R\$

138.402.959,41 de saldo de base negativa da CSLL existente no Sapli e os R\$ 171.667.917,57 que a fiscalização achou que a Recorrente tinha utilizado para pagamento do tributo por meio do REFIS IV.

A Fiscalização achou que a Recorrente teria utilizado R\$ 171.667.917,57 de saldo de base de cálculo negativa da CSLL, saldo este maior do que existia nos sistemas da RFB, no importe de R\$ 138.402.959,41, decidindo então glosar a diferença no importe de R\$ 33.264.958,16 (R\$ 171.667.917,57 - R\$ 138.402.959,41 = R\$ 33.264.958,16).

Posteriormente, restou comprovado nos autos que a Recorrente teria utilizado o saldo de base negativa até o limite de R\$ 138.402.959,41 para pagamento dos processos administrativos 13971.001075/2004-12, 13971.001144/2007-22 e 13971.003925/2007-51 cancelando assim a exigência dos R\$ 33.264.958,16, sobrando R\$ 255.940,05 de saldo de base de cálculo negativa para utilizar.

A Fiscalização descontou este valor restante de R\$ 255.940,05 dos R\$ 27.464.741,43 que está sendo exigido na segunda acusação relativa a falta de comprovação de que teria ficado com 100% do saldo de base negativa de CSLL na operação de cisão e incorporação, restando o valor exigido de R\$ 27.208.801,38 .

A segunda acusação tratou-se da utilização pela Recorrente de R\$27.464.741,43 para compensar a base de cálculo de CSLL do ano-calendário 2009 - DIPJ/2010.

Dessa forma, todo o valor compensado na DIPJ/2010 (R\$27.464.741,43) foi considerado como compensação indevida, e é esta acusação que estamos tratando agora.

Lembrando que após o cancelamento da primeira acusação a Fiscalização deduziu o montante que restou de saldo de base negativa de R\$ 255.940,05, restando o valor R\$ 27.208.801,38.

A exigência deste valor de R\$ 27.208.801,38 pode ser cancelada se comprovado que a Recorrente ficou com os 100% da base de saldo negativo da empresa incorporada.

Vejamos a parte do v. acórdão que tratou deste assunto:

"Por outro lado, da análise dos argumentos no sentido de que os valores descontados de bases de cálculo negativas de CSLL a título de pagamento no Refis IV totalizaram apenas R\$138.402.959,41, de modo que a diferença para os R\$171.667.917,57 (no valor de R\$33.264.958,16) refere-se a glosas realizadas em decorrência da desistência no PAF nº 13971.002328/2005-48, reitero os mesmos fundamentos expostos anteriormente neste voto, quando foi examinada a glosa referente à compensação indevida de prejuízo fiscal. Em outras palavras, não há evidência nos autos, como também, não há registro nos sistemas de controle da RFB, pesquisados, que confirmem a utilização das bases de cálculo negativas em

discussão, no montante de R\$33.264.958,16, devendo ser acolhidos os argumentos da Impugnante no sentido de que este valor se refere à baixa das bases de cálculo negativas, em decorrência das glosas efetuadas no Auto de Infração de que trata o processo nº 13971.002328/2005-48, mantidas na decisão da DRJ/Florianópolis, que resultaram em redução das bases de cálculo negativas dos períodos autuados, cujos ajustes foram devidamente procedidos pela RFB no sistema Sapli, mas que a Contribuinte somente veio a proceder, em seus controles de bases de cálculo negativas acumulados, em 2009, quando desistiu do referido PAF, a fim de incluir, no parcelamento concedido nos termos da Lei nº 11.941, de 2009, os débitos relativos aos lançamentos de CSLL, dos anos-calendário de 2000 e 2003, mantidos na aludida decisão.

As bases de cálculo negativas de CSLL, cuja utilização para liquidação de débitos nos termos da MP 470/2009 e da Lei nº 11.941/2009 restou demonstrada, importam nos montantes de R\$77.273.932,41 (para liquidar débitos constantes do processo nº 13971.001075/2004-12) e de R\$61.129.027,00 (para liquidar juros referentes aos débitos constantes dos processos 13971.001144/2007-22 e 13971.003925/2007-51) totalizando R\$138.402.959,41, tal como arguido pela Impugnante.

Assim, o valor das bases de cálculo negativas de CSLL utilizado para pagamento de tributos com fulcro na MP nº 470/2009 e na Lei nº 11.941/2009, constante do Auto de Infração do IRPJ, deve ser retificado de R\$171.667.917,57 para R\$138.402.959,41.

Deduzindo-se do saldo de bases de cálculo negativas de CSLL acumulado no ano-calendário de 2008, no montante de R\$138.658.899,46, registrado no Sapli, o valor de R\$138.402.959,41, utilizado para pagamento de tributos com fulcro na MP nº 470/2009 e na Lei nº 11.941/2009, remanesce a quantia de R\$255.940,05. Como foi utilizado o montante de R\$27.464.741,43, para a compensação com a base de cálculo da CSLL apurada no ano-calendário de 2009, efetuada na DIPJ/2010, houve insuficiência de R\$27.208.801,38, sobre a qual deve ser mantida a tributação."

Passo a analisar se a Recorrente ficou com 100% do saldo de base de cálculo negativa da CSLL após as operações de cisão e incorporação, para reconhecer ou não a compensação feita no ano de 2009 relativa ao valor de R\$ 27.208.801,38.

Ao compulsar os autos, verifiquei que existe um ponto a ser preliminarmente esclarecido antes de serem julgadas as alegações de mérito dos outros pontos dispostos nos respectivos recursos.

A Recorrente acostou diversos documentos ao Recurso Voluntário (fls. 1515/5319) que comprovam que ficou com a totalidade do saldo de base negativa da CSLL após as operações de cisão e a incorporação.

Dentre a enorme quantidade de documentos acostados às fls. 1515/5319, destaco os docs. 9 a 15 (fls. 1649/5319), que tratam de demonstrar que a Recorrente ficou com

a totalidade do saldo de base negativa da CSLL, refutando os fundamentos da infração de maior valor, mantida pelo v. acórdão recorrido. Vejamos.

O v. acórdão decidiu que a Recorrente não teria comprovado que tinha ficado com o saldo da base negativa da CSLL após a operação de cisão e incorporação, julgando então no sentido de que havia insuficiência de R\$ 27.208.801,38 para serem compensados e, por tal motivo, manteve a tributação e a conseqüente glosa.

Os julgadores que proferiram o v. acórdão recorrido, após analisarem a decisão judicial transitada em julgado que afastou a aplicabilidade do artigo 33 do Decreto Lei nº 2.341/87, antes da vigência da MP nº 1.858-6/99, entenderam que a Recorrente não teria conseguido comprovar que tinha permanecido com 100% do saldo de base negativa da CSLL, após as operações de cisão e incorporação, nos seguintes termos:

"A Impugnante, primeiramente, alega que a RFB desconsiderou integralmente o saldo de base de cálculo negativa de CSLL, no montante de R\$118.120.635,64, apropriado pela Cia Hering quando da incorporação da Cia Hering (CNPJ 82.639.139/0001- 44), em 1999, por entender que a Recorrente não teria direito à apropriação efetuada, motivo pelo qual impetrou o Mandado de Segurança nº 2004.72.05.000883-3, para o reconhecimento do seu direito, obtendo êxito na demanda judicial, tendo a decisão favorável transitado em julgado em 08/03/2010. Em segundo lugar, assegura que os valores descontados a título de pagamento no Refis IV totalizaram apenas R\$138.402.959,41, de modo que a diferença para os R\$171.667.917,57 (no valor de R\$33.264.958,16) refere-se a glosas realizadas em decorrência da desistência no PAF nº 13971.002328/2005-48, e ocorreu em virtude dos mesmos motivos que ensejaram a divergência ocorrida com relação à apuração do prejuízo fiscal, já relatados.

A questão relativa à alegada desconsideração de base de cálculo negativa de CSLL, no valor de R\$118.120.635,64, apropriado pela Cia Hering quando da incorporação da Cia Hering (CNPJ 82.639.139/0001-44), ensejou a realização da diligência, determinada por meio do despacho de fls. 792 a 799, da qual resultou a documentação de fls. 802 a 960.

Na Informação Fiscal, elaborada por ocasião da diligência realizada, respondendo aos quesito formulados no despacho de diligência, afirmou a Autoridade Fiscal que o valor das bases de cálculo negativas de CSLL que a Contribuinte poderia apropriar, oriundo da incorporação ocorrida em 1999, é de R\$18.896.816,64, valor este, deferido para transferência para terceiros no âmbito do Refis (menciona os números dos processos). Explica que o montante de R\$18.896.816,64, resultante da aplicação do percentual de 11,49% sobre o valor de R\$109.985.134,18 (saldo da base de cálculo negativa da CSLL existente em 1997 – ano da cisão parcial), sendo 11,49% o percentual do patrimônio líquido remanescente na incorporada após a cisão parcial), tendo em vista a ausência de qualquer determinação especial no sentido de mudar a proporção da base de cálculo negativa da CSLL, na Ata da Assembléia Geral Extraordinária de 11/09/1997 e na Ata da Assembleia Geral Extraordinária de 22/09/1997 (continuação da primeira) – fls. 834 e 835 – em que constam as condições da cisão. Conclui a Autoridade Fiscal que não há alteração a ser feita nos saldos de base de cálculo negativa de CSLL registrados no Sapli, considerados no auto de Infração da CSLL.

A Impugnante, por sua vez, manifestou-se arguindo que o entendimento da RFB, tanto na análise dos processos referentes à cessão de base de cálculo negativa da CSLL, quanto na Informação Fiscal, contraria a decisão judicial transitada em julgado, já que mantém a restrição contida no parágrafo único do art. 33 do Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, que havia sido afastada, lhe garantindo a utilização do saldo de base de cálculo negativa de CSLL sem qualquer restrição, quando da operação de cisão em 1997, ficando, portanto, com 100% do saldo de base de cálculo negativa de CSLL em seu patrimônio líquido. Também, considera absurda a alegação de que deve comprovar que a incorporada ficou com a totalidade do saldo de base de cálculo negativa de CSLL, na ocasião da cisão parcial.

É certo que a decisão judicial transitada em julgado impediu a aplicação, à CSLL, da vedação de aproveitar créditos oriundos de base de cálculo negativa pela sociedade sucessora por incorporação, fusão ou cisão, prevista no artigo 33 do Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, antes da entrada em vigor da MP nº 1.858-6, de 30 de agosto de 1999, que em seu art. 20, assim dispõe:

MP nº 1.858-6/99

[...]

art. 20 . Aplica-se à base de cálculo negativa da CSLL o disposto nos arts. 32 e 33 do Decreto-Lei no 2.341, de 29 de junho de 1987.

Decreto-lei nº 2.341/87

[...]

art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.

Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.

Entretanto, da análise dos documentos inseridos nos autos, pertinentes ao assunto em discussão, e da principal argumentação da Impugnante, entendo que a sua interpretação sobre a extensão do direito que a decisão judicial lhe concedeu não pode prosperar, pois, como restou claro na própria decisão judicial, a inaplicabilidade, à CSLL, da restrição contida no parágrafo único do art. 33 do Decreto nº 2.341, de 1987, não retira a necessidade de comprovação do saldo de bases de cálculo negativas que permaneceu com a Cia Hering (CNPJ 82.639.139/0001-44), posteriormente, incorporada pela Impugnante.

Portanto, a convicção no sentido de que, em virtude da cisão parcial ocorrido em 1997, a Cia Hering (CNPJ 82.639.139/0001-44) ficou com 11,49% do saldo de bases de cálculo negativas existentes até a data daquele evento, ou seja, proporcional ao patrimônio líquido remanescente, saldo este, posteriormente transferido para a Impugnante (Cia Hering CNPJ 78.876.950/0001-71), fundamenta-se, não na questionada aplicação da restrição contida no art. 33 do Decreto-lei nº 2.341, de 1987, mas sim na falta de comprovação de que mesmo com a cisão parcial a Cia Hering (CNPJ

82.639.139/0001-44) permaneceu com a totalidade do saldo de bases de cálculo negativas de CSLL apuradas até então, tendo em vista a ausência, na Ata da Assembléia Geral Extraordinária de 11/09/1997 e na Ata da Assembléia Geral Extraordinária de 22/09/1997 (continuação da primeira), em que constam as condições da cisão, de qualquer determinação especial no sentido de mudar a proporção da base de cálculo da CSLL. Logo, há de prevalecer a mesma proporção da cisão parcial do patrimônio líquido, pois, se assim não fosse, a nova empresa surgida com a cisão havida em 1997 (Ceval Participações SA), e que ficou com 88,51% do capital cindido, numa eventual incorporação por outra empresa, e com base em decisão judicial da mesma natureza, teria o direito de absorver também os 100% do saldo de bases de cálculo negativas de CSLL, resultando duplicidade no aproveitamento da base de cálculo negativa de CSLL.

[...]

Como se vê, a questão já está decidida pelo acórdão do TRF da 4ª Região, que afastou a carência de ação, reconhecida pela sentença monocrática, por não ter a impetrante apresentado "prova da permanência do valor integral da base de cálculo negativa da CSLL, no patrimônio líquido da empresa cindida", mas determinou a comprovação na esfera administrativa ["Assim, a apresentação da documentação será feita na via administrativa quando da efetivação da compensação"]; "O afastamento da preliminar se deve pelo fato de que a apresentação dos documentos exigidos pela Administração para reconhecimento dos créditos não é requisito essencial para verificação do interesse processual no presente mandado de segurança. Utilizando as próprias palavras da recorrente em seu apelo, em que pese esta decisão fundar-se a declaração da existência de tal direito pela falta de prova na ação mandamental, uma vez obtido o direito de mérito principal, poderá a detentora do direito [direito ao aproveitamento de créditos referentes à base de cálculo negativa pela sociedade sucessora por incorporação, fusão ou cisão] demonstrá-lo no momento oportuno já que de cunho declaratório em razão do exercício do direito no ato da cisão, fato que não prejudica a decisão de mérito que foi justamente prolatada pelo MM Juízo de origem segundo o convencimento do mesmo].

Assim, como a Impugnante não comprovou/demonstrou administrativamente que, mesmo com a cisão parcial, a sua incorporada permaneceu com "a totalidade dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL apuradas até então", passíveis de lhe serem transferidos por ocasião da incorporação em 1999, não há que se falar em descumprimento da decisão judicial.

Dessa forma, não há qualquer alteração a fazer no saldo de bases de cálculo negativas de CSLL controlado no sistema Sapli e considerado no Auto de Infração da CSLL, em virtude da argumentação exposta na Impugnação, acerca de não reconhecimento de supostos saldos apropriados em decorrência da incorporação da Cia Hering."

Ou seja, a decisão recorrida reconhece o êxito da Recorrente no judiciário para afastar a aplicação do artigo 33 do Decreto Lei 2.341/87 e em cumprimento à ordem judicial não discute o mérito da aplicabilidade dos referidos dispositivos no presente caso, mas mantém a exigência por entender que a autuada deveria comprovar que tinha ficado com a totalidade deste saldo de base negativa da CSLL para utilizá-lo na compensação com a base de cálculo da CSLL no ano de 2009.

Por tal motivo, o valor compensado na DIPJ/2010 foi mantido como compensação indevida eis que, segundo o v. acórdão, a Recorrente não tinha conseguido comprovar que tinha ficado com este saldo negativo e decidiu então negá-lo para declarar a inexistência do montante de R\$ 27.208.801,38 utilizado para compensação.

Ocorre que a Recorrente apresenta junto com seu Recurso Voluntário diversos documentos (docs. 8 à 15 fls. 1649/5319) que ao indicam que a autuada tem razão ao alegar que tinha ficado com os 100% do saldo de base negativa da CSLL.

Os documentos são:

Protocolo de Cisão Parcial (doc. 9), Ata de Assembléia Geral Extraordinária (doc. 10), Laudo de Avaliação da Trevisan Auditores Independentes relativo ao patrimônio que foi retirado da empresa cindida constante no Protocolo de Justificação (doc. 11), DIPJs de 1991 do ano-calendário 1991 até o ano de 2002 dos CNPJs 78.876.950/000-71 e 82.639.139/0001-44 da Cia Hering, cópia do LALUR B e Laudo da KPMG elaborado com base no LALUR parte B, DIPJs e telas do sistema SAPLI da RFB de forma que o saldo da base de cálculo negativa da CSLL foi recomposto desde o ano de 1996 até o ano de 2010 quando foi integralmente recompensado pela Recorrente (docs. 12 fls. 1677/2695, 13, 14 e 15).

Vejam D. Conselheiros dentre os documentos, temos dois laudos, um da Trevisan e outro da KPMG, sendo que o primeiro analisou o patrimônio que foi retirado da empresa cindida constante no Protocolo de Justificação e o segundo foi elaborado com base no LALUR parte B, DIPJs e telas do sistema SAPLI da RFB de forma que o saldo da base negativa da CSLL foi recomposto desde o ano de 1996 até o ano de 2010, quando foi integralmente recompensado pela Recorrente (docs. 12 fls. 1677/2695, 13, 14 e 15).

Tais documentos no meu entender demonstram que a Recorrente permaneceu com a integralidade do saldo da base de cálculo negativa da CSLL no importe de R\$ 118.120.635,64, após a operação de cisão e posteriormente incorporação realizadas entre as empresas Hering Textil S.A. e a Cia Hering S.A.

Ademais, após a conversão do julgamento em diligência (Resolução fls. 6931/6946), o Auditor Fiscal confirmou que apesar de não constar nos protocolos de cisão qualquer deliberação especial acerca do destino do referido saldo, ele remanesceu com a autuada, conforme registros no LALUR (fls. 6949/6953 - página 3 - Relatório Fiscal). Vejamos o parágrafo que tratou sobre este assunto na Resposta da Diligência.

Preliminarmente, em relação ao saldo da base de cálculo negativa da CSLL após as operações de cisão e incorporação, ficou demonstrado na autuação que, a despeito do que previa a legislação, apesar de não constar dos protocolos de cisão qualquer deliberação especial acerca do destino do referido saldo, ele remanesceu na autuada. A permissão para tanto deveria estar em dispositivo especial nos contratos de cisão, o que não foi feito. Logo, o saldo total ficou com a autuada, como comprovam os registros no LALUR, repiso, contrariando legislação vigente. Registre-se que já houve diligência sobre o assunto, cuja Informação Fiscal, está em fls. 802 e 803, seguida dos elementos coletados.

De acordo com a manifestação do Auditor Fiscal, apesar de não constar no protocolo de cisão parcial deliberações no sentido de alterar a proporção do saldo de base negativa de CSLL a ser transferido, restou comprovado nos autos por meio de outros documentos, no caso o LALUR, que tais créditos permaneceram em sua totalidade com a Recorrente após a cisão.

Assim, como restou comprovado nos autos que no âmbito da Administração Pública a Recorrente ficou com o saldo negativo de CSLL e a decisão judicial transitada em julgado, acima comentada, autoriza a Recorrente a utilizar a totalidade deste crédito, entendendo que o pedido da Recorrente deve ser provido em respeito à determinação prevista na ordem judicial.

Desta forma, com base dos documentos constantes nos autos, entendo que a Recorrente permaneceu com a integralidade do saldo de base negativa da CSLL, devendo a exigência do valor de R\$ 27.208.801,38 ser cancelada integralmente.

Juros sobre Capital Próprio - Regime de Competência:

Em relação a esta matéria, relativa ao pagamento dos juros sobre capital próprio desobedecendo o regime de competência, a C. Câmara Superior deste E. CARF/MF já pacificou seu entendimento no sentido de que é devida a glosa de determinados créditos.

Vejamos a ementa do v. acórdão 1402-000.204 de Relatoria do Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, que tratou de matéria e situação fática análoga a dos autos.

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário
Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010
AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.
O termo inicial para contagem do prazo decadencial nos casos de amortização de ágio tida como indevida corresponde à data em que a pessoa jurídica efetuou a dedução pela primeira vez. Não há que se falar em contagem da caducidade a partir da operação em que foi gerada o ágio pois, nesse momento, ainda não ocorreu o fato gerador da obrigação tributária como decorrência da dedução indevida.*

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando constatado dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo (STJ - Primeira Seção de Julgamento, Resp 973.733/SC, Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 12/08/2009, DJ 18/09/2009).

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010
DESPEAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. PESSOAS LIGADAS.
INDEDUTIBILIDADE.
Incabível a formalização do ágio como decorrência de operação*

societária realizada entre pessoas ligadas, pela inexistência da contrapartida do terceiro que gere o efetivo dispêndio

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE SUJEITA AO REGIME DE COMPETÊNCIA E A CRITÉRIOS TEMPORAIS. DEDUÇÃO EM EXERCÍCIOS POSTERIORES. VEDAÇÃO.
O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio a acionista ou sócio representa faculdade concedida em lei, que deve ser exercida em razão do regime de competência. Incabível a deliberação de juros sobre capital próprio em relação a exercícios anteriores ao da deliberação, posto que os princípios contábeis, a legislação tributária e a societária rejeitam tal procedimento, seja pela ofensa ao regime de competência, seja pela apropriação de despesas em exercício distinto daquele que as ensejou.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PAGAMENTO DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO NO CAPITAL SOCIAL
Os juros sobre capital próprio que são dedutíveis na apuração do resultado tributável são somente os que são pagos ou creditados individualizadamente a cada titular, sócio ou acionista a título de remuneração do capital. Não se enquadram como tal e são indedutíveis os juros pagos ou creditados que excederem ao que beneficiário teria direito de acordo com sua participação no capital social da empresa.

AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO.
Nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, é cabível a imputação da multa de ofício na lavratura de auto de infração, quando inexistente qualquer das hipóteses de suspensão de exigibilidade previstas na legislação.

MULTA QUALIFICADA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO ENTRE EMPRESAS LIGADAS SEM PAGAMENTO.
Operações empreendidas no universo de um mesmo grupo econômico, com transferência de ações com sobrepreço para integralizar o capital social de uma empresa de papel, sem sacrifício de ativos, sem pagamento pelo sobrepreço, que foi criado artificialmente e especificamente para consumir o aproveitamento de uma despesa fictícia, implicam na presença dos elementos volitivo e cognitivo, caracterizando o dolo na conduta que ultrapassa o tipo objetivo da norma tributária e é apenado com a qualificação da multa de ofício.

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.
A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa

de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM NÃO DEMONSTRADO. IMPROCEDÊNCIA.

A caracterização da solidariedade obrigacional prevista no inciso I, do art. 124, do CTN, prescinde da demonstração do interesse comum de natureza jurídica, e não apenas econômica, entendendo-se como tal aquele que recaia sobre a realização do fato que tem a capacidade de gerar a tributação.

SUJEIÇÃO PASSIVA. MULTA QUALIFICADA. RESPONSABILIDADE ATRIBUÍDA A ADMINISTRADOR DA PESSOA JURÍDICA. ART. 135, III, DO CTN. POSSIBILIDADE. A cominação da penalidade qualificada baseada em conduta dolosa que denote sonegação, fraude ou conluio com repercussões, em tese, na esfera criminal, ensejam a responsabilização dos administradores da pessoa jurídica à época da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária em questão.

O v. acórdão "a quo", seguiu a mesma linha de entendimento da C. Câmara Superior em relação a matéria.

Desta forma, em respeito ao entendimento consagrado pela C. Câmara Superior, adoto como motivação do meu voto os fundamentos do v. acórdão recorrido.

Juros sobre Capital Próprio – Inobservância do Regime de Competência

A primeira das infrações questionadas pela impugnante é aquela referente à inobservância do regime de competência na dedução dos juros sobre o capital próprio.

A Fiscalização glosou a parcela de R\$7.609.195,78, registrada contabilmente em 31/07/2009 e paga em 10/08/2009, referente a juros sobre capital próprio do ano de 2008, por considerar que tal procedimento afronta o regime de competência, condição para a dedutibilidade dos juros pagos ou creditados.

Em sua impugnação a contribuinte argui a improcedência da glosa efetuada, por entender que os juros sobre o capital próprio dependem da deliberação dos titulares do capital para serem pagos, sendo essa deliberação o "fato gerador" para a determinação do exercício de competência dos juros pagos, sejam eles de períodos anteriores, sejam eles do próprio período em que se está procedendo ao crédito ou pagamento, e que não há vedação para dedução, no ano de 2009 das despesas com o pagamento dos juros apurados em anos anteriores, 2008, exceto se houver o efeito diverso. Traz à colação julgado do STJ que se posiciona na mesma linha de seu entendimento, no sentido de que não há impedimento à dedutibilidade do pagamento ou crédito de JCP quando efetuado em relação a exercícios anteriores, desde que respeitados os limites vigentes em cada um desses exercícios.

Antes de tudo, convém observar a legislação que permitiu a dedução dos JCP, materializada no artigo 9º da Lei nº 9.249, de 26/12/1995, matriz legal do artigo 347 do RIR/1990, in verbis:

[...]

A matéria – JCP – foi disciplinada pelos artigos 29 e 30 da Instrução Normativa SRF nº 11/96, de 21/02/1996, nos seguintes termos:

[...]

Já a Instrução Normativa SRF nº 93, de 24/12/1997, aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, dispõe, em seus artigos 29, 30 e 51:

[...]

Como se vê, o caput do artigo 29 da IN SRF nº 11/1996 já alertava que a dedutibilidade – para fins de determinação do lucro real – dos juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, deveria obedecer ao regime de competência.

Aliás, essa norma guarda consonância com a regra geral de apropriação de custos e despesas ou reconhecimento de receitas, rendimentos e lucros estabelecida para as pessoas jurídicas submetidas ao lucro real, devendo estas manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, em conformidade com os artigos 247, 248 e 251 do RIR/1999.

Em se tratando de uma sociedade anônima, como é o caso da Autuada, a previsão de atender ao regime de competência consta do artigo 177 da Lei nº 6.404 (Lei das S/A), de 15/12/1976, verbis:

[...]

Ainda dispondo sobre juros remuneratórios do capital próprio, a Instrução Normativa nº 41, de 22/04/1998, assim prescreve:

[...]

Logo, depreende-se que o valor relativo à remuneração de capital próprio deve ser deduzido como despesa financeira, na apuração do resultado do exercício, e que se entende ocorrido seu crédito individualizado, consoante o disposto no artigo 9º da Lei nº 9.249/1995, quando a despesa é escriturada, no período-base ao qual compete, em contrapartida a conta específica, no passivo exigível, que represente os créditos do sócio ou acionista. Os beneficiários dos juros creditados ou pagos, na hipótese de serem também pessoas jurídicas, devem registrá-los contabilmente, observando-se, igualmente, o regime de competência dos exercícios.

Idêntico entendimento está expresso na Solução de Consulta SRRF/9ª RF/DISIT nº 54, de 18 de fevereiro de 2005, citada no Termo de Verificação Fiscal, cuja ementa, mais uma vez, reproduz-se:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: A observância do regime de competência é condição para a dedutibilidade dos juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º; Lei nº 9.430, de 1996; art. 78 do RIR/1999, art. 247; IN SRF nº 11, de 1996, art. 29.

Assunto. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ementa: A observância do regime de competência. é condição para a dedutibilidade dos juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio, líquido.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º; Lei nº 9.430, de 1996, art. 78; RIR/1999, art. 247; IN SRF nº 11, de 1996, art. 29.

A Impugnante afirma que a observância do regime de competência só é necessária a partir do momento em que nasce a obrigação legal de pagar os JCP, ou seja, quando ocorre a deliberação societária nesse sentido.

Conforme já comentado anteriormente, a escrituração das pessoas jurídicas deve submeter-se às leis comerciais e fiscais, aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, observando métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo, e obedecer ao regime de competência dos exercícios, ressalvadas algumas situações específicas. No caso das sociedades anônimas, a matéria é tratada no artigo 177 da Lei nº 6.404, de 1976.

O artigo 29 da IN SRF nº 11, de 1996, que regulamentou o artigo 9º da Lei nº 9.249, de 1995, esclareceu que, para efeito de determinação do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP poderão ser deduzidos, obedecendo ao regime de competência. Logo, quanto a esse ponto, o assunto é pacífico.

Acerta a Impugnante quando diz que o pagamento ou crédito de JCP, bem como sua dedutibilidade nos termos e condições estabelecidos pela Lei nº 9.249, de 1995, constituem uma faculdade concedida à pessoa jurídica, e não uma obrigação. É certo também que o pagamento ou crédito desses valores depende do exercício dessa faculdade pelos acionistas, mediante deliberação em assembleia. Assim, enquanto não houver a deliberação societária, não existe despesa.

Ocorrida a deliberação, os valores de JCP passam a ser devidos, cabendo seu pagamento ou crédito, atendidos os parâmetros estabelecidos na Lei nº 9.249/1995, restando garantida sua dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, com observância do regime de competência. Até esse ponto, há concordância entre os argumentos apresentados pela Fiscalização e pela Requerente.

De outro lado – e aqui surge a controvérsia –, defende a Fiscalização que o direito de exercer a opção pelo pagamento ou crédito de JCP não pode subsistir sem que haja algum limite temporal. Essa faculdade não pode ser exercida a qualquer tempo como, no caso presente, depois de encerrado o período de apuração do respectivo resultado, como pretende a Impugnante.

Nesse aspecto, há que se dar razão ao agente fiscal. Senão vejamos. Nos termos do artigo 176 da Lei nº 6.404, de 1976, as contas e os resultados apurados pelas sociedades deverão estar espelhados nas demonstrações financeiras obrigatoriamente elaboradas quando do encerramento de cada exercício social. Essas demonstrações registrarão, inclusive, proposta de destinação dos lucros apurados no exercício, e precisarão ser aprovadas pelos acionistas reunidos em

Assembleia Geral Ordinária (AGO) a ser realizada nos quatro primeiros meses seguintes ao término do exercício social, conforme artigo 132 da mesma Lei.

Da mesma forma que a proposta de destinação de lucros, incluída nas demonstrações financeiras, no pressuposto de sua aprovação posterior, por ocasião da AGO específica, de acordo com o disposto no artigo 192 e no §3º do artigo 176 da Lei nº 6.404, de 1976, qualquer deliberação sobre o pagamento de JCP, adotada durante o próprio exercício social pelo Conselho de Administração da empresa, será submetida à mesma assembleia, para fins de sua ratificação, após o que todos os atos praticados são considerados perfeitos e acabados, não se lhes permitindo alterações posteriores.

Visando a sustentar seu argumento de que a deliberação societária de remunerar os sócios ou acionistas com JCP calculados com referência a um determinado período possa ocorrer em exercícios futuros, a Requerente transcreve trecho de entendimento doutrinário, bem como de idêntico trecho de decisão emanada de órgão julgador administrativo com o seguinte teor: “o período de competência dos JCP é aquele em que há deliberação de órgão ou pessoa competente sobre o pagamento ou crédito dos mesmos...”.

Ora, a afirmação não traz nada de novo ou significativo, visto que não há dúvida de que o período de competência dos JCP é o mesmo da deliberação sobre seu pagamento, como já esclarecido anteriormente. O que não se admite é que não haja prazo definido para tal deliberação.

Analisadas as contas, as operações e os resultados obtidos, e aprovadas em AGO as demonstrações financeiras, sem que nelas exista a previsão de distribuição de JCP, estará tomada a decisão irrevogável de não distribuir JCP correspondentes ao respectivo exercício social.

A propósito, é esclarecedor e categórico o ensinamento do jurista Edmar Oliveira Andrade Filho, na obra “Imposto de Renda das Empresas”, 6ª edição, p. 268, verbis:

[...]

Desse modo, é necessária a deliberação societária, em tempo hábil – que se constitui no fato gerador da obrigação –, para que os JCP se tornem devidos. Só então fica configurada a existência da despesa, cuja dedutibilidade depende do registro contábil da operação de pagamento ou crédito aos sócios ou acionistas da pessoa jurídica, no exato período de competência, além da observância de todas as condições fixadas na Lei nº 9.249, de 1995, inclusive dos limites legais quanto aos valores pagos ou creditados.

*O entendimento esposado na obra doutrinária “Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática” (26ª ed., São Paulo, Atlas, 2001, p. 84/85), de autoria dos tributaristas Hiromi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi, também é no sentido de que “(...) a contabilização no período-base correspondente é condição para a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio por tratar-se de opção do contribuinte. **Sem o exercício da opção de contabilizar os juros não há despesa incorrida.** É diferente de juros calculados sobre o empréstimo de terceiro porque neste, há despesa incorrida, ainda que os juros sejam contabilizados só no pagamento” (grifos acrescidos).*

Quanto ao acórdão transcrito, com o entendimento da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, ao analisar o Recurso Especial nº 1.086.752/PR, no sentido de que a legislação não impõe que a dedução fiscal dos JCP deva ser feita no mesmo exercício financeiro em que realizado o lucro da empresa, independentemente de qualquer possível semelhança entre os casos, é de se observar o disposto no artigo 472 do Código de Processo Civil (CPC), o qual determina que “a sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando nem prejudicando terceiros”. Donde se conclui que, não sendo parte no litígio objeto do acórdão, a Interessada não pode usufruir os efeitos da sentença ali prolatada, posto que é inter partis e não erga omnes.

Disso tudo, depreende-se que a dedução dos juros sobre o capital próprio, é uma faculdade, que pode ser exercida ou não pela pessoa jurídica, em relação ao período de apuração a que competirem, e quando, dentro das condições e limites fixados, estes são efetivamente pagos ou creditados.

Sendo a observância do regime de competência condição para a dedutibilidade dos juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, sobre as contas do patrimônio líquido, é vedado à pessoa jurídica deduzir como despesa, na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, juros calculados sobre o patrimônio líquido da companhia relativo a período anterior, para o qual a pessoa jurídica não exerceu a opção de deduzir.

Dessa forma, mantém-se a glosa da despesa de juros sobre o capital próprio relativa ao ano de 2008, apropriada indevidamente em 2009, no montante de R\$7.609.195,78.

Desta forma, voto por negar provimento ao pleito da Recorrente.

Dedutibilidade das despesas com juros pelo atraso no pagamento da CSLL - IRPJ:

Os juros incidentes pelo atraso no pagamento do imposto ou da CSLL não são dedutíveis, eis que por ser acessório, segue a mesma regra de dedutibilidade do principal.

Assim, devido à relação entre os juros de mora e o principal, inexistente motivo que justifique o tratamento diferenciado para esses encargos moratórios do que o conferido ao principal.

Desta forma, à dedutibilidade dos juros relativos ao atraso no pagamento da CSLL, na apuração do lucro real, ou na base de cálculo da CSLL, não é devida, agindo corretamente o agente autuante em efetuar a glosa da dedução em análise.

De resto, utilizo os fundamentos do v. acórdão "a quo" para motivar meu voto sobre esta matéria.

A impugnante opõe-se à glosa, no valor de R\$1.522.753,88, relativo a despesas com juros devidos pelo atraso no pagamento da CSLL, escrituradas na Conta Contábil 45110005 – Juros s/ Tributos, ao aderir ao parcelamento da Lei nº 11.941/09, glosa esta que foi

procedida por ter o autuante considerado que os acréscimos moratórios incidentes sobre tributos não pagos no vencimento têm natureza tributária e seguindo a máxima de que “o acessório segue o principal”, como o valor da CSLL não poderá ser deduzido para efeito da determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo, igual tratamento deve ser dado aos juros de mora.

Alega que os juros decorrentes do atraso no cumprimento de uma obrigação devem ser tratados como despesas financeiras, assim não haveria que se falar em indedutibilidade dos juros moratórios incidentes sobre CSLL, ou sobre qualquer tributo em atraso, tendo em vista que a obrigação gerada pela mora é de natureza estritamente financeira.

Da análise do arguido, constata-se que não assiste razão à impugnante.

A CSLL é indedutível do lucro real e da sua própria base de cálculo, por força do disposto no art. 41, § 2º, da Lei nº 8.981 de 1995, no art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, e no art 1º da Lei nº 9.316, de 1996.

Os juros de mora como são acessórios em relação ao principal (tributo), salvo disposição em contrário, seguem o destino deste, refletindo o princípio do direito romano positivado no direito brasileiro, entre outros, por meio dos artigos 58 e 59 da Lei nº 3.071, de 1916 (antigo Código Civil), e no artigo 92 da Lei nº 10.406, de 2002, in verbis:

Lei nº 3.071/1916

Art. 58. Principal é a coisa que existe sobre si, abstrata ou concretamente.

Acessória, aquela cuja existência supõe a da principal.

Art. 59. salvo disposição especial em contrário, a coisa acessória segue a principal.

Lei nº 10.406/2002

Art. 92. Principal é o bem que existe sobre si, abstrata ou concretamente; acessório, aquele cuja existência supõe a do principal.

Sendo os juros de mora acessórios que representam fração do principal, que a este é acrescida em razão da mora incorrida, depreende-se que a regra aplicada à dedutibilidade dos juros deve ser a mesma aplicada aos tributos sobre os quais incidem, dada sua natureza de acessório, que segue o principal.

Ao impedir a dedutibilidade do tributo, a norma legal impede também a dedutibilidade da parcela acrescida do próprio tributo em razão da mora do contribuinte, quando esta ocorre.

A RFB já se manifestou nesse sentido através da Solução de Consulta SRRF/8ª RF/DISIT nº 216, de 11/11/2003, declarando que os juros incidentes sobre tributos cuja exigibilidade esteja suspensa são meros acessórios que integram o tributo e, como tais, sujeitam-se às mesmas regras vigentes para o principal. Veja-se a ementa daquele documento:

Solução de Consulta SRRF/8ª RF/DISIT nº 216/2003 Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ementa: Os valores provisionados correspondentes a juros calculados pela taxa Selic, relativos a tributo cuja exigibilidade esteja suspensa por força do art. 151, incisos II a IV, da Lei n.º 5.172, de 1966, constituem meros acessórios do tributo. Submetem-se às mesmas regras de dedutibilidade impostas ao principal, devendo, por isso, ser adicionados ao lucro líquido do período de apuração para fins de determinação do lucro real.

Outro exemplo deste entendimento é expresso no acórdão proferido pela 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, cuja ementa segue abaixo:

IRPJ – CSLL – JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR FORÇA DE MEDIDAS JUDICIAIS. – Por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, os juros de mora sobre tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais seguem a norma de dedutibilidade do principal (Acórdão 101-96.271, Processo nº16327.001931/2001-71, decisão de 09/08/2007).

Assim, dada a intrínseca relação entre os juros de mora e o principal, inexistente motivo que justifique o tratamento para esses encargos moratórios diferente daquele conferido ao principal, quanto à dedutibilidade da CSLL, na apuração do lucro real, ou na base de cálculo da CSLL, devendo-se reconhecer que o autuante acertou ao efetuar a glosa da dedução em análise.

Destá forma, em relação a este tópico voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Da dedutibilidade dos pagamento feitos aos Administradores:

Neste tópico, o v. acórdão manteve a glosa dos créditos relativos à dedução dos pagamentos feitos aos administradores e deduzidos da apuração do IRPJ, e **cancelou as deduções feitas na apuração da CSLL.**

Destá forma, analisarei em sede de Recurso Voluntário a apuração do IRPJ e deixarei a da CSLL para o Recurso de Ofício.

Este tópico trata de glosa dos pagamentos efetuados a administradores sem vínculo empregatício, relativos a gratificações de 13º salário, adicional de 1/3 de férias e Participação nos resultados em Gratificação, que compõem parte do valor informado na linha 05A/01 da DIPJ/2010, destinada à “Remuneração a Dirigentes e a Conselho de Administração”, por ter a Fiscalização considerado tais despesas não necessárias e não dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL.

A Recorrente alega que os pagamentos decorrem de programa de remuneração estabelecido previamente à contratação dos diretores, e que são despesas necessárias eis que os valores pagos visam remunerar os serviços prestados pelos Administradores.

Afirma que os valores são compatíveis aos praticados pelo mercado, com a finalidade de manutenção e continuidade das relações de trabalho.

Diz que o Plano de Participação nos lucros estaria em conformidade com o art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal e com a Lei nº 10.101 de 2000.

Acrescenta que os valores em questão poderiam estar diluídos nos pagamentos mensais efetuados a título de *pro-labore*, o que não implicaria impedimento à dedução. Assim, pouca relevância teria se a remuneração anual dos seus administradores foi paga em 12 parcelas mensais ou de forma variável.

Entretanto, entendo que não assiste razão à Recorrente, eis que os pagamentos foram feitos para pessoas sem vínculo empregatício, como membros do Conselho Administrativo e Consultivo (todos acionistas) e diretores da empresa, os quais não gozam de direitos trabalhistas.

Assim, as verbas referentes a 13º salário e pagamento de adicional de 1/3 de férias não são pagas por força de lei trabalhista, uma vez que não incidem encargos trabalhistas sobre os valores por eles recebidos, sendo que referidos dispêndios não têm caráter de despesa operacional dedutível, por lhes faltar os requisitos de necessidade, pois foram pagos por mera liberalidade da Recorrente.

A disposição legal relativa à participação dos empregados nos lucros e resultados (PLR) da empresa, prevista no artigo 7º, XI da Constituição Federal de 1988, regulamentada pela Lei nº 10.101, de 2000 – cujo tratamento tributário, previdenciário e trabalhista é diferenciado, mostra-se passível de adoção apenas para os empregados.

Da mesma forma, entendo que as gratificações/participações nos resultados pagas aos Administradores e Conselheiros contraria o disposto nos artigos 303 e 463 do RIR/99.

Esta linha de raciocínio já foi aplicada por este E. CARF/MF, conforme pode se verificar na ementa do v. acórdão (1201001.394) proferido nos autos do processo 16327.721264/201381.

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

Ano-calendário: 2009, 2010

*PARTICIPAÇÃO NO LUCRO E GRATIFICAÇÕES PERCEBIDAS
POR ADMINISTRADORES. INDEDUTIBILIDADE. LEI 10.101,
DE 2000.*

*Por força dos artigos 303 e 463 do RIR/99 são indedutíveis as despesas
incorridas com o pagamento de gratificações e de participação no
lucro a administradores.*

*A Lei nº 10.101, de 2000, foi instituída para regulamentar o inciso XI
do artigo 7º da Constituição Federal, o qual trata de direito dos
trabalhadores empregados.*

*MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS
DE MORA. POSSIBILIDADE.*

É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.

No mais, utilizo a fundamentação do acórdão recorrido para motivar meu voto e manter a glosa das despesas deste tópico relativas à apuração do IRPJ.

Em seguida, a impugnante questiona a glosa dos pagamentos efetuados a administradores não empregados, relativos a gratificações de 13º salário, adicional de 1/3 de férias e Participação nos resultados em Gratificação, que compõem parte do valor informado na linha 05A/01 da DIPJ/2010, destinada à “Remuneração a Dirigentes e a Conselho de Administração”, por ter a Fiscalização considerado tais despesas não necessárias e não dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL, sendo que, os únicos pagamentos dentre os efetuados aos administradores, considerados dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL, são os efetuados a título de honorários.

A impugnante alega não se tratar de pagamentos por mera liberalidade da empresa, pois decorrem de programa de remuneração estabelecido previamente à contratação do diretor, nem de despesas desnecessárias quando os valores pagos visam remunerar os serviços prestados pelos diretores, em valores compatíveis aos praticados pelo mercado, com a finalidade de manutenção e continuidade das relações de trabalho. Diz que o Plano de Participação nos lucros estaria em conformidade com o art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal e com a Lei nº 10.101 de 2000.

Acrescenta que os valores em questão poderiam estar diluídos nos pagamentos mensais efetuados a título de pro-labore, o que não implicaria impedimento à dedução, de modo que não haveria motivo para diferenciá-lo apenas pelo critério adotado para fins de pagamento. Assim, pouca relevância teria se a remuneração anual dos seus administradores foi paga em 12 parcelas mensais ou de forma variável.

Verifica-se que no Termo de Início de Procedimento Fiscal e Termos de Intimação nº 001 e 002 foi solicitado que fossem relacionados, mensalmente, todos os valores apropriados como despesas na contabilidade da atuada a título de valores devidos a diretores ou a membros do conselho de administração, discriminando as parcelas devidas a título de honorários, participações nos resultados da empresa, décimo terceiro salário, liberalidade, bônus, indenização de férias e outras rubricas porventura existentes, abrangendo todos os meses de 2009, inclusive verbas porventura pagas após o desligamento do beneficiário da diretoria ou do conselho de administração da empresa (informando o vínculo trabalhista entre o beneficiário e a empresa).

Em resposta a empresa apresentou o demonstrativo denominado “Relação de remuneração aos diretores” (fl. 30) e a relação de pagamentos aos administradores detalhada por beneficiário (fl. 90), em que se visualiza pagamentos feitos a título de: pro-labore; Dif CCT; 1/3 Férias; Gratificação e Rem. Comitê.

A contribuinte também informou que o valor pago aos diretores a título de participação nos resultados em 2009 (no mês de março) foi de

R\$2.302.799,50, não adicionado ao lucro líquido na apuração do lucro real. Explica que os valores pagos sob a rubrica "Gratificação" referem-se ao décimo terceiro salário (R\$269.736,90) e à participação nos resultados dos diretores (R\$2.302.799,50). Já os valores pagos sob a rubrica "Rem Comitê" referem-se à remuneração devida aos membros do conselho de administração pela participação em reuniões dos comitês de Finanças e Recursos Humanos.

Declarou, ainda, a contribuinte, que havia 3 diretores celetistas até abril de 2009. A partir desta data todos são estatutários. Informa, ainda, que os diretores que passaram de celetistas a estatutários em 2009 foram: Edgar Oliveira Filho – CPF 290.284.009-82;

Moacyr José Matheussi – CPF 216.172.289-15; Ronaldo Loos – CPF 309.322.549-34.

Do Estatuto Social consolidado de que trata o Anexo 1 da Ata da Assembleia Geral Extraordinária realizada em 28 de abril de 2009 (fls. 6 a 8), depreende-se que a Cia Hering é administrada por seu Conselho de Administração e sua Diretoria, podendo, os membros da Diretoria, serem acionistas ou não, eleitos pelo Conselho de Administração.

Também possui um Conselho Fiscal e um Conselho Consultivo, este último, órgão de assessoramento. A Assembléia Geral fixará o montante global da remuneração anual dos Administradores da Sociedade, inclusive benefícios de qualquer natureza e verbas de representação, cabendo ao Conselho de Administração estabelecer os critérios para rateio da remuneração de cada Conselheiro e Diretor.

Abaixo, reproduz-se alguns artigos do Estatuto Social consolidado;

[...]

Foi anexado aos autos, pela Impugnante, o Programa de Participação dos Empregados nos Resultados da Cia Hering – PPR estabelecido pela Cia Hering e o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias de Fiação e Tecelagem de Blumenau, do qual convém transcrever algumas das cláusulas:

[...]

Na relação de pagamentos aos administradores, detalhada por beneficiário, apresentada pela Contribuinte, observa-se que foram feitos pagamentos a membros do Conselho Consultivo, a membros do Conselho Administrativo e a membros da Diretoria, a título de 1/3 de férias e de gratificações, sendo que esta última rubrica, de acordo com a informação da Impugnante, engloba valores referentes a décimo terceiro salário (R\$269.736,90) e à participação nos resultados dos diretores.

Observe-se que, referente aos diretores Edgar Oliveira Filho, Moacyr José Matheussi e Ronaldo Loos, que passaram de celetistas a estatutários em abril de 2009, constam pagamentos efetuados a título de pro-labore (que não estão em discussão), nos meses de maio a dezembro e também sob a rubrica "gratificação", no mês de novembro, sendo esta nas quantias

de R\$21.683,81, R\$21.683,81 e R\$22.064,23, respectivamente.

Como se vê, os administradores de que se fala são acionistas da pessoa jurídica (todos os membros dos Conselhos Administrativo e Consultivo

e alguns diretores) ou diretores com vínculos trabalhistas suspensos, conforme ficou demonstrado na fiscalização.

Devido à ausência do vínculo de emprego, os membros dos Conselhos Administrativo e Consultivo (todos acionistas) e os diretores, os quais, mesmos havendo a possibilidade de serem acionistas ou não, são todos não empregados, não gozam de direitos trabalhistas e, por conseguinte, as verbas referentes a 13º salário e pagamento de adicional de 1/3 de férias não são pagas por força de lei trabalhista, uma vez que não incidem encargos trabalhistas sobre os valores por eles recebidos. Portanto, referidos dispêndios não têm caráter de despesa operacional dedutível, por lhes faltar os requisitos de necessidade e usualidade.

Sobre o Acordo de Participação dos Trabalhadores nos Resultados da Empresa, apresentado junto com a Impugnação, nota-se que foi assinado em 27/06/2007, com validade por 18 (dezoito) meses, iniciando-se em 01/07/2007 e encerrando-se em 31/12/2008.

Lê-se em sua Cláusula Primeira que foi formalizado nos termos da Constituição da República Federativa do Brasil, pela Consolidação das Leis do Trabalho, dos princípios de boa-fé preconizados pelo Código Civil Brasileiro e Lei 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

É importante transcrever os art. 1º e 2º da citada Lei nº 10.101, de 2000, que regulamentou a participação dos empregados nos lucros e resultados da empresa, prevista no artigo 7º, XI da CRFB/88:

[...]

Note-se que por expressa disposição legal a participação dos empregados nos lucros e resultados (PLR) da empresa, prevista no artigo 7º, XI da Constituição Federal de 1988, regulamentado pela Lei nº 10.101, de 2000 – cujo tratamento tributário, previdenciário e trabalhista é diferenciado –, mostra-se passível de adoção apenas para os empregados. Há conexão da PLR da Lei nº 10.101/00 ao vínculo de emprego.

Há de se observar que os administradores da Companhia também podem receber participações nos lucros e resultados da Companhia. Porém, o regime a ser observado é aquele constante do art. 152 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das S.A.), fixado pela Assembléia Geral e com previsão no Estatuto.

O art. 249 do RIR/1999, transcrito no relatório, preconiza que na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração, dentre outros valores (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º): I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

Já os art. 299, 303 e 463, também do RIR/1999, mais uma vez reproduzidos, assim dispõem:

[...]

Vê-se, pois, que as despesas dedutíveis na apuração do lucro real são as despesas operacionais, ou seja, aquelas usuais ou normais, pagas ou incorridas, necessárias para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

Portanto, além da não aplicabilidade da legislação trabalhista à relação entre a sociedade e os membros dos Conselhos Administrativo e Consultivo (todos acionistas) e diretores não empregados, que, por si só, retira a condição de necessidade das despesas com 13º salário e pagamento de adicional de 1/3 de férias e PRL, prevista na Lei nº 10.101, de 2000, há a vedação expressa contida no art. 303 do RIR/1999 de a pessoa jurídica deduzir como custos ou despesas operacionais, as gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica.

Desse modo, tratando-se de valores que não se confundem com a remuneração mensal dos administradores da Cia Hering, nem com aquelas verbas requeridas por lei trabalhista (13º salário, adicional de 1/3 de férias), tampouco com a PRL, da Lei nº 10.101, de 2000, os pagamentos em discussão têm natureza de gratificação, o que impede sua dedução a teor do que prescreve o art. 303 do RIR/99.

Logo, em face das disposições contidas nos artigos 249, 299, 303 e 463, do RIR/1999, deve ser mantida a glosa da dedução da base de cálculo do IRPJ, referente às parcelas pagas aos dirigentes e administradores, a título de 13º salário, 1/3 de férias e participação nos resultados, nos montantes apurados no Auto de Infração do IRPJ.

Desta forma, voto por manter o v. acórdão recorrido nesta parte e negar provimento ao Recurso Voluntário.

Pagamento da dívida ativa – Princípio da Competência:

Conforme pode se verificar no relatório, os valores relativos a este item só foram devidamente lançados por meio de Auto de Infração complementar após a DRJ ter convertido o julgamento da impugnação em diligência para que o Auditor Fiscal autuante incluísse o valor de R\$ 23.306.789,31 na base de cálculo do IRPJ e da CSLL exigidos.

A Recorrente contesta a glosa das despesas de Cofins, no valor de R\$ 23.306.789,31, por ter a autoridade fiscal considerado que tal montante – referente a débitos de Cofins, dos meses de outubro de 1999 a abril de 2003, originários dos PAF's nº 13971.003925/2007-51 e 13971.001144/2007-22 (período de 10/99 a 01/03, com exceção dos meses de 12/00, e 06/01 a 12/01) inscritos em Dívida Ativa em 2008 e integralmente pagos em novembro de 2009 – teria sido deduzido indevidamente pela pessoa jurídica na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL no ano de 2009, tendo em vista que por não se tratar de hipótese de suspensão de exigibilidade, à luz do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, a dedução dessas despesas deve seguir a regra geral, ou seja, o regime de competência.

Alega a Recorrente ter escriturado como despesa o valor atualizado do débito pago de acordo com as regras do “REFIS IV”, no montante de R\$23.306.789,31 (composto por R\$ 18.697.816,13, relativo ao saldo em 31/12/2008, acrescido dos juros/encargos apurados no ano de 2009, que totalizaram R\$ 4.608.973,18).

Todavia, afirma que teria adicionado ao lucro líquido, no LALUR, o valor de R\$18.697.816,13, de modo que apenas a quantia de R\$4.608.973,18, referente aos encargos e atualização do débito, é que teriam sido deduzidos do lucro líquido na apuração do lucro real do ano-calendário de 2009. Acrescenta que, caso se reconheça o suposto erro, apenas em relação à despesa estaria oferecendo à tributação não somente o valor da despesa glosada (R\$23.306.789,31), mas também da adição que aumentou o lucro fiscal do período (R\$18.697.816,13), de modo que o valor tributado seria de R\$42.004.605,44.¹

A Recorrente alega incessantemente que o valor de R\$ 18.697.816,13 foi escriturado no LALUR, mas não indica precisamente qual a rubrica, página ou linha em que consta o montante.

Após a conversão do julgamento em diligência pela Resolução 1402.000.629 foi constatado que o procedimento da Recorrente foi da seguinte forma:

Em relação aos demais argumentos trazidos pela contribuinte, resumidamente, a contribuinte alega que os débitos de COFINS originários dos PAF's n.º 13971.003925/2007-51 e 13971.001144/2007-22 (período de 10/99 a 01/03, com exceção dos meses de 12/00, e 06/01 a 12/01) foram inscritos em DAU, em 2008.

Afirma que neste mesmo ano de 2008 o valor de R\$ 18.697.816,13 já estava reconhecido no passivo pela Recorrente na conta contábil “22440203 – Cofins a Recolher – 1%”, conforme indicado no Doc. 3 acostado a manifestação.

Aduz, que, naquele mesmo ano, por acreditar no êxito da discussão judicial acerca da inexigibilidade dos referidos débitos de COFINS, “reverteu” o montante anteriormente reconhecido no seu passivo, contabilizando o valor de R\$ 18.697.816,13 a crédito no resultado em contrapartida a débito na conta do passivo, especificamente, na conta denominada “22440299 – Cofins – Reversão” (Docs. 04, 05 e 06).

Segundo a contribuinte, o efeito líquido no passivo das contas “22440203 – Cofins a Recolher – 1%” e “22440299 – Cofins – Reversão” ficou igual a zero.

Assim, para que tal reversão contábil não gerasse efeito fiscal, excluiu em 2008 o valor R\$ 18.697.816,13 da apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, passando a controlar o saldo na Parte B do LALUR (Doc.07 – pp. 3, 5 e 6 e Doc.08).

¹⁹ Apenas a título de esclarecimento, em 2008 a empresa optou por fazer a reversão da provisão contábil desse passivo, por acreditar, à época, no êxito da discussão judicial. Essa reversão da provisão, porém, não gerou nenhum efeito fiscal em 2008.

Com a adesão ao Refis, em decorrência da mudança de posicionamento jurisprudencial, o valor do passivo até 2008 foi novamente contabilizado em 2009, mas foi adicionado ao Lalur o valor correspondente ao passivo atualizado até 2008 (R\$ 18.697.816,13), cujos efeitos fiscais já haviam sido registrados no passado.

Portanto, essa adição de R\$ 18.697.816,13 serviu exatamente para neutralizar os efeitos da contabilização em 2009 de débitos cujos efeitos fiscais não se referiam a 2009.

Em seguida, em 2009, por força de sua adesão ao REFIS DA CRISE, Lei nº 11.941/09, a contribuinte desistiu da discussão judicial dos débitos de COFINS.

Assim, segundo a contribuinte, após a adesão ao REFIS, procedeu à anulação da reversão contábil efetuada em 2008, creditando o valor de R\$ 18.697.816,13 na conta de passivo “22440299 – Cofins – Reversão” para zerar o seu saldo (Doc.10) e debitou o mesmo valor na conta de passivo “22440203 – Cofins a Recolher – 1%” (Doc.11 – 1º lançamento do dia 23/11/09), de tal forma que ambas as contas passaram a ter um saldo zero no passivo.

Posteriormente, a contribuinte fez transitar pelo resultado o pagamento do débito atualizado até novembro de 2009, no valor de R\$ 23.306.789,31, como despesa (ou seja, a débito) no resultado de 2009.

Considerando que no valor de R\$ 23.306.789,31 está contido o montante de R\$ 18.697.816,13 (vez que o primeiro se refere à atualização do débito até o mês de novembro de 2009 e o segundo se refere à atualização deste mesmo débito até dezembro de 2008) e que a dedutibilidade desse valor já foi realizada em períodos anteriores, a fim de evitar qualquer prejuízo ao Fisco, a contribuinte alega ter realizado a adição ao lucro real e a base de cálculo da CSLL do valor de R\$ 18.697.816,13 (Doc.01 – págs. 1, 4 e 5), em contrapartida ao “zeramento” do saldo controlado na Parte B do LALUR (Doc.15), gerado em razão da exclusão efetuada deste mesmo valor em 2008.

Deste modo, teria anulado, no ano de 2009, o efeito do valor da despesa de R\$ 18.697.816,13, vez que o adicionou na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, contra a baixa do saldo da Parte B do LALUR.

Alega que ao registrar como despesa no resultado o valor de R\$ 23.306.789,31 e ao adicionar ao lucro real e à base de cálculo da CSLL o valor de R\$ 18.697.816,13, a Recorrente gerou o efeito fiscal de dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da CSLL efetivo, no ano de 2009, apenas referente à diferença no valor de R\$ 4.608.973,18, que corresponde exatamente à diferença entre o mesmo débito tributário atualizado até novembro de 2009 (no valor de R\$ 23.306.789,31) e até dezembro de 2008 (no valor de R\$ 18.697.816,13), ou seja, correspondente aos juros e encargos legais incorridos em 2009, respeitando assim o regime de competência.

Do procedimento adotado pela Recorrente que restou devidamente comprovado nos autos, e na resposta a diligência acima colacionada, se pode concluir que apesar de não ter respeitado o regime de competência, a reversão e posterior adição a base de cálculo do IRPJ e CSLL do valor de R\$ 18.697.816,13, o efeito fiscal da dedutibilidade no ano

de 2009 foi apenas em relação à atualização do débito até novembro de 2009, no importe de R\$ 4.608.973,18.

Assim, tendo em vista que o procedimento adotado pela Recorrente não gerou prejuízo ao Erário, entendo que a glosa das despesas de Cofins deve ser cancelada.

Dedutibilidade das Despesas na apuração da CSLL (Item 3.3.2):

Neste tópico, o v. acórdão recorrido apenas cancelou a glosa de despesas com direitos autorais no importe de R\$ 164.089,82, que será analisado em sede de Recurso de Ofício, mantendo o restante da glosa no montante de R\$ 6.506.000,44.

Conforme disposto no v. acórdão "a quo", a Recorrente discorda da glosa das diferenças entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, apontadas pela autoridade fiscal, que motivaram a recomposição da base de cálculo da CSLL, para incluir valores relativos a "direitos autorais" (R\$164.089,82), "outras despesas" (R\$2.000,00), "despesas com operações financeiras" (R\$5.225.518,89), e "multas indedutíveis" (R\$1.255.868,99), totalizando R\$6.670.090,26, os quais a contribuinte havia registrado no Lalur como adições no cálculo do lucro real, mas não os adicionara à base de cálculo da CSLL.

A principal alegação da Recorrente neste tópico é em relação a ilegalidade da IN 390/2004 face à Lei 7.689/1988, onde afirma que a IN inovou e trouxe novas adições em relação à lei.

Tal alegação da Recorrente não deve ser provida, eis que de acordo com o artigo 57 da Lei 8.981/95, a regra geral de dedutibilidade deve ser aplicada na apuração da base de cálculo da CSLL. Vejamos o texto do artigo:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (grifos não do original)

Nota-se, desse dispositivo legal, que as mesmas regras (gerais) de apuração do lucro real (base de cálculo do IRPJ) devem ser aplicadas à base de cálculo da CSLL, salvo se existir disposição legal expressa e específica que porventura reconheça um tratamento diferenciado para adições, exclusões ou compensações determinadas.

No presente caso, não existe nas despesas acima descritas neste tópico disposição legal expressa e específica prevendo sua dedutibilidade.

Desta forma, voto por manter o v. acórdão recorrido neste ponto.

Para complementar meu voto, utilizo os fundamentos do v. acórdão recorrido que, com exceção das despesas com direitos autorais, manteve as glosas nos termos do Termo de Verificação.

Passo então ao exame de cada despesa glosada no item em discussão, começando pelas "despesas com operações financeiras" (R\$5.225.518,89) que, de acordo com relatório

fiscal, refere-se a multa por descumprimento de contrato, e as intituladas “multas indedutíveis” (R\$1.255.868,99).

Como se vê, os art. 56 e 57 da IN SRF nº 390, de 2004, prescreveram a indedutibilidade das multas em geral, na apuração da base de cálculo da CSLL, excetuando apenas as multas fiscais de natureza compensatória e as impostas por descumprimento de obrigações tributárias meramente acessórias de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo, tais como as decorrentes do recolhimento de tributo fora do prazo legal e aquelas por apresentação espontânea de declarações fora do prazo.

Sobre o tema em discussão, é importante transcrever o decidido na Solução de Consulta SRRF/7ª RF/DISIT Nº 268, de 4 julho de 2005, em que a consulente, indagava se as sanções impostas pela Anatel, em decorrência do não-cumprimento de metas fixadas, constitui despesa dedutível para fins de determinação do lucro real e contribuição social sobre o lucro líquido, cuja ementa e trechos dos fundamentos ali expostos transcreve-se:

EMENTA

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL
Ementa: DESPESAS INDEDUTÍVEIS.

As sanções impostas por descumprimento de metas estabelecidas não são dedutíveis na apuração da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, eis que não se trata de dispêndios necessários ou usuais. (grifei)

Dispositivos Legais: RIR/99, arts. 299 e 344; PN CST 32/81.

FUNDAMENTAÇÃO

2. Em primeiro lugar, gostaríamos de firmar a natureza jurídica da verba desembolsada pela consulente. Parece-nos bastante nítido – e quanto a isso a própria consulente parece concordar – trata-se de uma sanção contratual, ou melhor, uma indenização compensatória a ser revertida nos próprios serviços de telecomunicações, em virtude do não cumprimento de metas impostas pela agência reguladora. Ao nosso ver, é caso clássico de responsabilidade civil, eis que, em sua atividade, a consulente não agiu nos termos das regras, exigidas pelos órgão competentes, que norteiam as operações da espécie.

3. Se por um lado é certo que a legislação do imposto de renda não enumera taxativamente as hipóteses de dedutibilidade, por outro, é também certo que nem todas as despesas são dedutíveis, ainda que não tenham sido taxadas expressamente de indedutíveis.

4. O artigo 299 do RIR/99, cuja matriz legal é o art. 47 da Lei 4.506/64, realmente não estipula um rol de despesas dedutíveis, mas exige que elas preencham alguns requisitos para serem

assim consideradas. O dispositivo elege duas qualidades fundamentais: a necessidade e a usualidade da despesa.

Citemos.

“Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º). § 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º). (...)

5. Tratando-se da necessidade, deve haver um nexo direto entre as despesas e a atividade da empresa. Vale dizer, são despesas necessárias aquelas sem as quais o empreendimento empresarial não pode ir adiante. São dispêndios que possibilitam à empresa promover suas atividades que são, enfim, produtoras dos seus respectivos rendimentos. São dispêndios que colaboram para a consecução da atividade produtora da riqueza. Nesse diapasão, discorda-se de um dos critérios assinalados pela consulente como justificadores da dedutibilidade, usualidade e necessidade da sanção no exercício da atividade empresarial. Ora, a sanção imposta em razão do descumprimento de metas eleitas pela agência reguladora não pode ser tomada como necessária e usual para prestação de determinado serviço. Aliás, muito pelo contrário, o que se exige durante a prestação de serviço é exatamente o cumprimento das metas fixadas, aí compreendidos todos os esforços para a consecução dessas diretrizes.

6. O parecer Normativo 32/81, da Coordenação do Sistema de Tributação (DOU 19.08.1981), justamente encarando o tema da dedutibilidade, assim define a despesa necessária:

4. Segundo o conceito legal transcrito, o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.”

7. Levando-se em conta o exposto, podemos dizer que as despesas com as sanções impostas não são feitas no intuito de realizar as operações que constituem a fonte dos rendimentos da pessoa jurídica. Sem sentido, ao nosso ver, a idéia de que o descumprimento de metas fixadas, seja necessário ao desenvolvimento das atividades da empresa. Aliás, salutar que as irregularidades não ocorram. Razão pela qual podemos afirmar que não são necessárias as despesas em apreço.

8. Tais despesas não são efetuadas para a realização de operações econômicas a que a empresa se propõe a promover, nem mesmo para seu fomento, mas para reparar (compensar) sua falta no descumprimento de metas traçadas, algo que não deveria ter perpetrado.

9. Além disso, tais despesas carecem de usualidade. Despesas usuais são aquelas normais ao exercício de certa atividade, verificando-se de forma corriqueira. O mesmo Parecer Normativo acima citado, assim se pronuncia sobre o tema:

5. Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual costumeira ou ordinária. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio.”

10. Entendemos como descabida a usualidade de uma paga decorrente de uma sanção imposta à empresa. Não podemos admitir como ordinária a prática de irregularidades por parte de uma empresa a ensejar sanções dedutíveis.

Portanto, a sanção imposta por descumprimento de metas não preenche os pressupostos básicos firmados pela legislação para a dedutibilidade, independentemente de não existir norma expressa que defina a indedutibilidade.

11. O fato de alguns tipos de multas tributárias (as compensatórias e as decorrentes de infrações que não acarretem falta de pagamento de tributo) serem dedutíveis não serve de paradigma. Sua dedutibilidade só é possível devido a existência de disposição expressa da legislação. Vale dizer, a dedutibilidade embasa-se em regra específica do art. 344, § 5º, do RIR/99, e não na regra genérica, que analisamos acima, do art. 299 do mesmo Regulamento. Em verdade, a necessidade de uma tipificação específica se mostra, eis que não se trata de gasto necessário nem usual.

12. A indedutibilidade na apuração do imposto de renda aplica-se, subsidiariamente, em matéria de contribuição social sobre o lucro líquido.”

(GRIFEI)

Passo então ao exame de cada despesa glosada no item em discussão, começando pelas “despesas com operações financeiras” (R\$5.225.518,89) que, de acordo com relatório fiscal, refere-se a multa por descumprimento de contrato, e as intituladas “multas indedutíveis” (R\$1.255.868,99).

Como se vê, os art. 56 e 57 da IN SRF nº 390, de 2004, prescreveram a indedutibilidade das multas em geral, na apuração da base de cálculo da CSLL, excetuando apenas as multas fiscais de natureza compensatória e as impostas por descumprimento de obrigações tributárias meramente acessórias de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo, tais como as decorrentes do recolhimento de tributo fora do prazo legal e aquelas por apresentação espontânea de declarações fora do prazo.

Sobre o tema em discussão, é importante transcrever o decidido na Solução de Consulta SRRF/7ª RF/DISIT Nº 268, de 4 julho de

2005, em que a consulente, indagava se as sanções impostas pela Anatel, em decorrência do não-cumprimento de metas fixadas, constitui despesa dedutível para fins de determinação do lucro real e **contribuição social sobre o lucro líquido**, cuja ementa e trechos dos fundamentos ali expostos transcreve-se:

EMENTA

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL
Ementa: DESPESAS INDEDUTÍVEIS.

As sanções impostas por descumprimento de metas estabelecidas não são dedutíveis na apuração da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, eis que não se trata de dispêndios necessários ou usuais. (grifei)

Dispositivos Legais: RIR/99, arts. 299 e 344; PN CST 32/81.

FUNDAMENTAÇÃO

2. Em primeiro lugar, gostaríamos de firmar a natureza jurídica da verba desembolsada pela consulente. Parece-nos bastante nítido – e quanto a isso a própria consulente parece concordar – trata-se de uma sanção contratual, ou melhor, uma indenização compensatória a ser revertida nos próprios serviços de telecomunicações, em virtude do não cumprimento de metas impostas pela agência reguladora. Ao nosso ver, é caso clássico de responsabilidade civil, eis que, em sua atividade, a consulente não agiu nos termos das regras, exigidas pelos órgão competentes, que norteiam as operações da espécie.

3. Se por um lado é certo que a legislação do imposto de renda não enumera taxativamente as hipóteses de dedutibilidade, por outro, é também certo que nem todas as despesas são dedutíveis, ainda que não tenham sido taxadas expressamente de indedutíveis.

4. O artigo 299 do RIR/99, cuja matriz legal é o art. 47 da Lei 4.506/64, realmente não estipula um rol de despesas dedutíveis, mas exige que elas preencham alguns requisitos para serem assim consideradas. O dispositivo elege duas qualidades fundamentais: a necessidade e a usualidade da despesa. Citemos.

“Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).”

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º). § 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º). (...)

5. Tratando-se da necessidade, deve haver um nexo direto entre as despesas e a atividade da empresa. Vale dizer, são despesas

necessárias aquelas sem as quais o empreendimento empresarial não pode ir adiante. São dispêndios que possibilitam à empresa promover suas atividades que são, enfim, produtoras dos seus respectivos rendimentos. São dispêndios que colaboram para a consecução da atividade produtora da riqueza. Nesse diapasão, discorda-se de um dos critérios assinalados pela consulente como justificadores da dedutibilidade: usualidade e necessidade da sanção no exercício da atividade empresarial. Ora, a sanção imposta em razão do descumprimento de metas eleitas pela agência reguladora não pode ser tomada como necessária e usual para prestação de determinado serviço. Aliás, muito pelo contrário, o que se exige durante a prestação de serviço é exatamente o cumprimento das metas fixadas, aí compreendidos todos os esforços para a consecução dessas diretrizes.

6. O parecer Normativo 32/81, da Coordenação do Sistema de Tributação (DOU 19.08.1981), justamente encarando o tema da dedutibilidade, assim define a despesa necessária:

4. Segundo o conceito legal transcrito, o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.”

7. Levando-se em conta o exposto, podemos dizer que as despesas com as sanções impostas não são feitas no intuito de realizar as operações que constituem a fonte dos rendimentos da pessoa jurídica. Sem sentido, ao nosso ver, a idéia de que o descumprimento de metas fixadas, seja necessário ao desenvolvimento das atividades da empresa. Aliás, salutar que as irregularidades não ocorram. Razão pela qual podemos afirmar que não são necessárias as despesas em apreço.

8. Tais despesas não são efetuadas para a realização de operações econômicas a que a empresa se propõe a promover, nem mesmo para seu fomento, mas para reparar (compensar) sua falta no descumprimento de metas traçadas, algo que não deveria ter perpetrado.

9. Além disso, tais despesas carecem de usualidade. Despesas usuais são aquelas normais ao exercício de certa atividade, verificando-se de forma corriqueira. O mesmo Parecer Normativo acima citado, assim se pronuncia sobre o tema:

5. Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual costumeira ou ordinária. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio.”

10. Entendemos como descabida a usualidade de uma paga decorrente de uma sanção imposta à empresa. Não podemos admitir como ordinária a prática de irregularidades por parte de uma empresa a ensejar sanções dedutíveis.

Portanto, a sanção imposta por descumprimento de metas não preenche os pressupostos básicos firmados pela legislação para a dedutibilidade, independentemente de não existir norma expressa que defina a indedutibilidade.

11. O fato de alguns tipos de multas tributárias (as compensatórias e as decorrentes de infrações que não acarretam falta de pagamento de tributo) serem dedutíveis não serve de paradigma. Sua dedutibilidade só é possível devido a existência de disposição expressa da legislação. Vale dizer, a dedutibilidade embasa-se em regra específica do art. 344, § 5º, do RIR/99, e não na regra genérica, que analisamos acima, do art. 299 do mesmo Regulamento. Em verdade, a necessidade de uma tipificação específica se mostra, eis que não se trata de gasto necessário nem usual.

12. A indedutibilidade na apuração do imposto de renda aplica-se, subsidiariamente, em matéria de contribuição social sobre o lucro líquido.”

(GRIFEI)

É importante registrar que os fundamentos da Solução de Consulta SRRF/7ª RF/DISIT Nº 268, de 04 julho de 2005, foram adotados pela Terceira Turma Especializada do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, no Acórdão proferido no Mandado de Segurança nº 200551010213176, cuja ementa tem o seguinte teor:

**TRIBUTÁRIO. SANÇÕES IMPOSTAS POR
DESCUMPRIMENTO DE METAS ESTABELECIDAS EM
CONTRATO DE CONCESSÃO FIRMADO COM A ANATEL.
DEDUÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA E DA CONTRIBUIÇÃO
SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. IMPOSSIBILIDADE.
NÃO CARACTERIZAÇÃO COMO DESPESA OPERACIONAL.**

As despesas com as multas por inadimplemento contratual impostas às empresas de telecomunicações sempre que descumpridas as condições de regularidade, eficiência, segurança, atualidade, generalidade, cortesia e modicidade das tarifas na prestação dos serviços de natureza pública ou inobservados os compromissos com a qualidade, abrangência e oferta assumidos pelas concessionárias por ocasião da celebração de Contrato com a ANATEL, não podem ser incluídas como despesas operacionais da contribuinte, pois ditas despesas não são efetuadas para a realização de operações econômicas a que a empresa se propõe a promover, tampouco para seu fomento, mas sim para compensar o não cumprimento de metas traçadas.

Não atendendo aos pressupostos legais da necessidade, normalidade e usualidade ao desenvolvimento as atividades da empresa, a teor do disposto no artigo 299 e parágrafos do RIR/99, os dispêndios desembolsados a título da referida despesa não podem ser deduzíveis.

São, portanto, indedutíveis os valores de R\$5.225.518,89, que o autuante diz textualmente ser referente a “multa por descumprimento de contrato, considerada pela fiscalizada, não dedutível para a apuração do IRPJ, mas dedutível para a CSLL”, e de R\$1.255.888,89, relativo a “multas indedutíveis”, que a própria impugnante adicionou ao lucro líquido, na apuração do lucro real, ficando mantidas as glosas correspondentes a estes valores.

Com relação às “despesas com representação” no montante de (R\$22.612,56), a impugnante, quando intimada a justificar a dedutibilidade dessas despesas, adicionadas ao lucro líquido para o cálculo do lucro real e não adicionadas na apuração da base de cálculo da CSLL, de acordo com o Lalur, respondeu que “estas despesas se referem a gastos incorridos com cartão de crédito de uso da diretoria para pagamento de despesas com almoço...”. Logo, considerando a vedação expressa contida no art. 13, inciso IV, da Lei nº 9.249, de 1995, para a dedução de tais despesas da base de cálculo da CSLL, mantém-se a glosa efetuada.

Quanto às despesas adicionadas ao lucro líquido para o cálculo do lucro real, registradas no Lalur, a título de “despesas com direitos autorais”, no valor de R\$164.089,82, mas não adicionadas na apuração base de cálculo da CSLL, considerando que em nenhum dos atos legais e normativos aqui reproduzidos foi estabelecida a indedutibilidade de tais despesas, e tendo em vista que estas se reputam comprovadamente pagas, pois não foram objeto de qualquer ressalva ou contestação, neste requisito, por parte da fiscalização, entendo que as glosas a elas correspondentes não devem prosperar, por falta de amparo na legislação fiscal de regência.

No tocante à glosa do valor de R\$2.000,00, registrado no Lalur a título de “outras despesas”, indedutíveis no cálculo do Lucro Real, depreende-se não ser possível admiti-la como dedutível na apuração da base de cálculo da CSLL, pois o documento apresentado, às fls. 211/212, em resposta ao Termo de Intimação de fl. 181, não permite a identificação da despesa, tampouco é hábil para comprovar o efetivo pagamento, devendo ser mantida a glosa correspondente.

Apenas no que tange ao lançamento da CSLL, a impugnante insurge-se contra a glosa de multas contabilizadas na conta contábil “42140008 – Multas Dedutíveis”, no total de R\$6.637,87, consideradas indedutíveis, pelo autuante, por não se tratarem de multa moratória sobre recolhimento em atraso, como havia afirmado a fiscalizada em resposta a Termo de Intimação Fiscal, mas sim, de multas de trânsito e INMETRO.

Alega a impugnante que a glosa efetuada pela autoridade fiscal está correta em relação à indedutibilidade das referidas despesas na apuração do Lucro Real, tendo em vista que o art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, determina que as despesas

decorrentes de infrações, tais como multa de trânsito e multa do INMETRO, serão indedutíveis, porém, o mesmo não ocorre em relação aos débitos de CSLL, pois serão adicionadas às apurações de CSLL apenas as provisões indedutíveis para fins de apuração do Lucro Real, de modo que não havendo previsão legal para a adição das despesas com as multas na base de cálculo da CSLL, o lançamento fiscal estaria revestido de ilegalidade.

Entretanto, não assiste razão à impugnante, pois, conforme comentado anteriormente, no que tange à apuração da base de cálculo da CSLL, a Instrução Normativa SRF nº 390/2004, em seu art. 57, prescreve a indedutibilidade das multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária, dentre as quais se inserem as multas em exame.

Dessa forma, deve ser mantida a glosa em comento.

Por conseguinte, do total glosado tratado neste tópico – R\$6.670.090,26 – deve ser restabelecida a dedução referente às “despesas com direitos autorais”, no valor de R\$164.089,82, mantendo-se, portanto a glosa sobre o montante de R\$6.506.000,44.

Desta forma, voto por negar provimento nesta parte do Recurso Voluntário e manter a glosa das despesas relativas a: “outras despesas” no valor de R\$2.000,00, “despesas com operações financeiras” no importe de R\$5.225.518,89, e “multas indedutíveis” no valor de R\$1.255.868,99.

Multa Isolada:

Entendo não ser possível a aplicação da multa de ofício no importe de 75% concomitantemente com a multa isolada de 50%.

Para fundamentar meu entendimento, me socorro da jurisprudência deste E. CARF e do C. STJ, que vai no sentido de que mesmo após a edição da Lei 11.488/07, que alterou o artigo 44 da Lei 9.430/96, não é possível a aplicação concomitante da multa de ofício com a multa isolada sobre estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

Vejamos trecho do voto vencedor do Conselheiro João Otavio Thomé, nos autos do processo 16682.721205/2011-00, acórdão nº 1102.001.315, que se baseou no voto vencedor do Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio do v. acórdão nº 1102-001.226, todos da 1ª Câmara, da 2ª Turma Ordinária, da 1ª Seção, nos autos do processo 1048.720836/2013-55. Vejamos.

“Aduz a Fazenda Nacional que o acórdão embargado foi omissivo quanto à possibilidade de aplicação concomitante da multa de

ofício e da multa isolada sobre estimativas mensais de IRPJ e CSLL não recolhidas após a mudança legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007) na redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Citado tema já foi apreciado por essa Turma de Julgamento, no Acórdão nº 1102001.226, por meio do qual se decidiu pela impossibilidade de aplicação da multa isolada em concomitância à multa de ofício, mesmo após o advento da Medida Provisória nº 351/07. Confira-se trecho do voto do Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório, relator do citado acórdão:

“Assim, a exegese que se extrai dos comandos legais contidos no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, mesmo após as alterações inseridas pela Lei nº 11.488/07, é aquela segundo a qual o lançamento da multa isolada pode ser feito em duas hipóteses:

(i) Antes da apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, quando a base para a imposição da multa observará um dos seguintes critérios: (i.1) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir da margem setorial (o percentual definido em lei) da receita bruta acumulada; ou (i.2) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir do balanço de redução ou suspensão (neste último caso, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL).

(ii) Após a apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, somente se ficar constatado que houve parcela daquele tributo devido que deixou de ser paga a forma de antecipação (quando deveria ter sido paga nesta forma), mas foi paga no ajuste. A base para a imposição da multa corresponderá exatamente ao valor da mencionada parcela. Não se admite, por óbvio, que tal base supere o valor do tributo devido apurado. Assim, há que se verificar se os valores de estimativa a pagar foram deduzidos na apuração anual. Em caso positivo, isto significa que o tributo devido não foi recolhido nem como estimativa nem como resultado do ajuste, portanto, não se trata de cobrar multa isolada, mas, sim, de cobrar o tributo acompanhado da multa proporcional. Em caso negativo, isto significa que o tributo não foi recolhido como estimativa, mas foi recolhido como resultado do ajuste, portanto, é cabível a multa isolada. Contudo, a base para a imposição da multa deverá corresponder ao valor da estimativa não paga que deixou de ser deduzida na apuração anual do imposto devido. Não se admite, também, que essa base supere o valor do imposto devido calculado na apuração anual.”

Entendeu o Colegiado que a alteração da redação da norma referida pela Embargante não afasta a legitimidade da aplicação da teoria da consunção ao caso, porquanto não promoveu alteração do regime de apuração dos tributos em referência.”

O v. acórdão nº 1102-001.226 em relação a concomitância das multas restou ementado da seguinte forma:

Ementa: “ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA PROPORCIONAL.

"Incabível a aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário. Isso porque o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração.

Como as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato, qual seja, o descumprimento de penalidade de uma obrigação principal de pagar."

Este entendimento foi mantido ao ser analisados os Embargos de Declaração nos autos do mesmo processo 16682.721205/2011-00, de Relatoria do Conselheiro Antônio Carlos Guidoni Filho, conforme se depreende do v. acórdão nº 1102-001.315 de 25/09/2015, conforme ementa abaixo.

Ementa: “Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2006, 2007 MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DE TRIBUTOS. ALTERAÇÕES DA LEI 11.488/07. A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ, mesmo após as alterações no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, promovidas pela Lei nº 11.488/07.”

Seguindo a mesma linha dos julgados acima apontados deste E. Carf, seguem ementas de v. acórdãos proferidos no C. STJ:

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTE. 1. A Segunda Turma desta Corte, quando do julgamento do REsp nº 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins, DJe 24.3.2015, adotou entendimento no sentido de que a multa do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 somente poderá ser

aplicada quando não for possível a aplicação da multa do inciso I do referido dispositivo. 2. Na ocasião, aplicou-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo. 3. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1499389 / PB)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. 1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo. 2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal. 3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata". 4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)". 5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido. 6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção. Recurso especial improvido. (REsp 1496354 / PR - RECURSO ESPECIAL2014/0296729-7).

Assim, face jurisprudência acima apontada, voto para que seja afastada totalmente a multa isolada aplicada no auto de infração, mantendo apenas a multa de ofício.

Juros de mora (SELIC) sobre a multa de ofício:

Alega o recorrente a ilegalidade da incidência de juros sobre a multa de ofício.

De acordo com a jurisprudência desta C. Turma Julgadora, entendo que o v. acórdão recorrido deve ser mantido em relação a este tópico.

Sobre tal tema já se consolidou a jurisprudência deste Colegiado. Tal consolidação decorre de explicitação constante do CTN:

"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária."

Por sua vez, a Súmula CARF nº 5, esclarece:

São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

A CSRF por meio de sua 2ª Turma, recentemente decidiu nesse sentido (Acórdão 9202003.962, de 10/05/2016):

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte IRRF Data do fato gerador: 20/07/2007, 01/08/2007, 05/11/2008 JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional, e sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Recurso Especial do Contribuinte negado

Sendo assim, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário nessa parte.

Recurso de Ofício:

Da Composição do Saldo de Prejuízo Fiscal – Da Compensação em Duplicidade pela Receita Federal do Brasil de Valores de Prejuízo Fiscal - IRPJ:

A matéria tratada neste tópico, é estritamente pautada na análise do conteúdo probatório existente nos autos, ou seja, consiste apenas em matéria de prova.

Ao analisar os documentos acostados aos autos, entendo que o v. acórdão recorrido deve ser mantido.

Desta forma, colaciono abaixo os fundamentos da decisão recorrida para fundamentar meu voto e reconhecer a suficiência do prejuízo fiscal para compensar com o lucro real obtido no ano-calendário de 2009, no valor de R\$29.465.768,50, efetuada na DIPJ/2010.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, o saldo de prejuízo fiscal acumulado no ano-calendário de 2008, registrado no Saplí, importa em R\$131.268.881,98, sendo que a Interessada utilizou parte destes valores – R\$118.791.019,97 – para pagamento de tributos com fulcro na MP nº 470/2009 e na Lei nº 11.941/2009, de modo que restou apenas R\$12.477.862,01 de prejuízo fiscal a ser compensado em 2009. Como utilizou R\$29.465.768,50 para compensar com o lucro real obtido em 2009, o valor de R\$16.987.906,49 (R\$29.465.768,50 – R\$12.477.862,01), correspondente à insuficiência de prejuízo fiscal compensado na DIPJ/2010, foi submetido à tributação.

A Impugnante, por sua vez, afirma que os valores descontados a título de pagamento no Refis IV totalizaram apenas R\$77.273.932,42, sendo a diferença para os R\$118.971.019,97 (no valor de R\$41.517.087,56), referente às glosas realizadas em decorrência da desistência no PAF 13971.002328/2005-48, que já haviam sido devidamente ajustadas pela RFB no sistema Saplí, refletindo, portanto, no saldo apurado no Saplí no ano de 2008, mas que a Contribuinte não havia escriturado em seus controles do prejuízo fiscal, em virtude de a citada glosa ter sido impugnada, e somente com o advento da Lei nº 11.941, de 2009, quando optou pela desistência da discussão administrativa no PAF 13971.002328/2005- 48, lançou a glosa em comento, no ano de 2009, no valor de R\$41.517.087,56, correspondente ao valor mantido na decisão proferida pela DRJ de Florianópolis, em 13/04/2009, reduzindo o seu saldo de prejuízo fiscal acumulado até 2008, remanescendo um saldo de R\$113.015.756,37 (saldo de R\$154.532.843,93.843,93 – R\$41.517.087,56).

Consta na Parte B do Lalur, pg. 072, anexada à fl. 272 do presente processo, o registro de baixa de prejuízo fiscal, em 23/11/2009, no valor de R\$77.273.932,41, com o histórico Baixa com compensação de pagamento de – PIS e Cofins conforme MP 470/09, e no valor de R\$41.517.087,56, com o histórico de Baixa por desistência de processos.

Verifica-se que, em atendimento ao Termo de Início do Procedimento Fiscal, a Contribuinte apresentou, à fl. 17, um demonstrativo da composição do valor da Ficha 09 A, linha 69 – Outras Exclusões, da DIPJ/2010, no qual se visualiza a discriminação dos débitos da Contribuinte administrados pela Receita Federal do Brasil e os débitos para com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que foram pagos, parcelados ou re-parcelados, nos termos do art. 3º da Medida Provisória nº 470, de 13 de outubro de 2009, e da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

Em atendimento ao item 5 do Termo de Intimação nº 0001 – Planilha de cálculo dos valores compensados com prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da contribuição social em 23/11/2009, conforme Lalur, identificando os processos e tributos a que se referem e a base legal – a Contribuinte apresentou a documentação de fls. 90 a 100 e 104 a

109, em que está demonstrada a utilização de prejuízo fiscal no valor de R\$77.273.932,41, para, juntamente com a utilização de base de cálculo negativa de CSLL, em igual montante, liquidar débitos constantes do processo nº 13971.001075/2004-12, na forma do art. 3º da MP nº 470/2009, no valor consolidado de R\$26.273.137,02. Constata-se, ainda, a utilização de base de cálculo negativa de CSLL, no montante de R\$61.129.027,00, para liquidar juros no valor de R\$5.501.612,43, referente aos débitos constantes dos processos 13971.001144/2007-22 e 13971.003925/2007-51, que foram objeto de pagamento à vista.

Convém lembrar, que por meio do Ato Declaratório Executivo Codac nº 65, de 27 de julho de 2009, foram instituídos códigos de receita específicos a serem utilizados no preenchimento do Darf ou da GPS, conforme o caso, para cada uma das diversas modalidades de pagamento previstas na Lei nº 11.941, de 2009.

Em pesquisas feitas aos sistemas informatizados da RFB, verificou-se a existência de apenas um pagamento, no valor de R\$7.849.493,95, com código de receita indicativo de utilização de prejuízo fiscal e/ou base de cálculo negativa de CSLL, mais especificamente, o código 1188 – Lei nº 11.941, de 2009 – PGFN – Demais Débitos – Pagamento à vista com utilização de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa da CSLL para liquidar multa e juros. Todavia, está comprovado nos autos, às fls. 108 e 109, que tal pagamento se refere aos débitos, já mencionados, constantes dos processos 13971.001144/2007-22 e 13971.003925/2007-51, em cuja quitação não foi utilizado prejuízo fiscal, mas sim base de cálculo negativa da CSLL, no montante de R\$61.129.029.027, para liquidar juros no valor de R\$5.501.612,43. Já a pesquisa feita no sistema DATAPREV-INSS revelou a inexistência de registro de utilização de prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa para liquidação de multa e/ou juros incidentes sobre débitos referentes a contribuições previdenciárias, pagas, parceladas ou re-parceladas, no âmbito da Lei nº 11.941, de 2009.

Dessa forma, não há evidência nos autos, como também não há registro nos sistemas de controle da RFB, pesquisados, que confirmem a utilização do prejuízo fiscal em questão, no montante de R\$41.517.087,56, devendo ser acolhidos os argumentos da Impugnante no sentido de que este valor refere-se à baixa de prejuízo fiscal, em decorrência das glosas efetuadas no Auto de Infração de que trata o processo nº 13971.002328/2005-48, mantidas na decisão da DRJ/Florianópolis, que resultaram em redução do prejuízo fiscal dos períodos autuados, cujos ajustes foram devidamente procedidos pela RFB no sistema Sapli, mas que a Contribuinte somente veio a proceder, em seus controles de prejuízos fiscais acumulados, em 2009, quando desistiu do referido PAF, a fim de incluir, no parcelamento concedido nos termos da Lei nº 11.941, de 2009, os débitos relativos aos lançamentos de CSLL, dos anos-calendário de 2000 e 2003, mantidos na aludida decisão.

Assim, o valor do prejuízo fiscal utilizado para pagamento de tributos com fulcro na MP nº 470/2009 e na Lei nº 11.941/2009, constante do Auto de Infração do IRPJ, deve ser retificado de R\$118.791.019,97 para R\$77.273.932,41.

Deduzindo-se do saldo de prejuízo fiscal acumulado no ano-calendário de 2008, no montante de R\$131.268.881,98, registrado no Sapli, o valor de R\$77.273.932,41, utilizado para pagamento de tributos com fulcro na MP nº 470/2009 e na Lei nº 11.941/2009, remanesce a quantia de R\$53.994.949,57, suficiente para a compensação com o lucro real obtido no ano-calendário de 2009, no valor de R\$29.465.768,50, efetuada na DIPJ/2010, inexistindo, portanto, a insuficiência de prejuízo fiscal, no valor de R\$16.987.906,49, apontada no Auto de Infração e submetida à tributação de ofício, devendo esta ser afastada.

Desta forma, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício neste ponto.

Da composição do Saldo de Base de Cálculo Negativa da CSLL -

Inicialmente, para evitar equívocos, cumpre destacar que a acusação de que a Recorrida teria utilizado quantia a maior do que o registrado no Sapli, no ano-calendário de 2008 de saldo de base de cálculo negativa de CSLL para pagamento de tributos com fulcro na MP nº 470/2009 e na Lei nº 11.941/2009 (REFIS IV), não se confunde com a acusação relativa à insuficiência ou não de reconhecimento do saldo de base negativa de CSLL que a Recorrente teria adquirido nas operações de cisão e incorporação.

A primeira acusação que foi cancelada pelo v. acórdão e deve ser analisada neste Recurso de Ofício, exige a diferença de R\$ 33.264.958,16 existente entre os R\$ 138.402.959,41 de saldo de base negativa da CSLL existente no Sapli e os R\$ 171.667.917,57

que a fiscalização achou que a Recorrente tinha utilizado para pagamento do tributo por meio do REFIS IV.

A Fiscalização achou que a Recorrente teria utilizado R\$ 171.667.917,57 de saldo de base de cálculo negativa da CSLL, saldo este maior do que existia nos sistemas da RFB, no importe de R\$ 138.402.959,41, decidindo então glosar a diferença no importe de R\$ 33.264.958,16 (R\$ 171.667.917,57 - R\$ 138.402.959,41 = R\$ 33.264.958,16).

Posteriormente, restou comprovado nos autos que a Recorrente teria utilizado o saldo de base negativa até o limite de R\$ 138.402.959,41 para pagamento dos processos administrativos 13971.001075/2004-12, 13971.001144/2007-22 e 13971.003925/2007-51, conforme anteriormente decidido na composição do prejuízo fiscal, cancelando assim a exigência dos R\$ 33.264.958,16, sobrando R\$ 255.940,05 de saldo de base de cálculo negativa para utilizar.

Desta forma, de acordo como os fundamentos acima, voto no sentido de manter a decisão do v. acórdão em relação a este tópico.

No mais, segue a parte do v. acórdão relativa a este tópico:

Por outro lado, da análise dos argumentos no sentido de que os valores descontados de bases de cálculo negativas de CSLL a título de pagamento no Refis IV totalizaram apenas R\$138.402.959,41, de modo que a diferença para os R\$171.667.917,57 (no valor de R\$33.264.958,16) refere-se a glosas realizadas em decorrência da desistência no PAF nº 13971.002328/2005-48, reitero os mesmos fundamentos expostos anteriormente neste voto, quando foi examinada a glosa referente à compensação indevida de prejuízo fiscal. Em outras palavras, não há evidência nos autos, como também, não há registro nos sistemas de controle da RFB, pesquisados, que confirmem a utilização das bases de cálculo negativas em discussão, no montante de R\$33.264.958,16, devendo ser acolhidos os argumentos da Impugnante no sentido de que este valor se refere à baixa das bases de cálculo negativas, em decorrência das glosas efetuadas no Auto de Infração de que trata o processo nº 13971.002328/2005-48, mantidas na decisão da DRJ/Florianópolis, que resultaram em redução das bases de cálculo negativas dos períodos autuados, cujos ajustes foram devidamente procedidos pela RFB no sistema Sapli, mas que a Contribuinte somente veio a proceder, em seus controles de bases de cálculo negativas acumulados, em 2009, quando desistiu do referido PAF, a fim de incluir, no parcelamento concedido nos termos da Lei nº 11.941, de 2009, os débitos relativos aos lançamentos de CSLL, dos anos-calendário de 2000 e 2003, mantidos na aludida decisão.

As bases de cálculo negativas de CSLL, cuja utilização para liquidação de débitos nos termos da MP 470/2009 e da Lei nº 11.941/2009 restou demonstrada, importam nos montantes de R\$77.273.932,41 (para liquidar débitos constantes do processo nº 13971.001075/2004-12) e de R\$61.129.027,00 (para liquidar juros referentes aos débitos constantes dos processos

13971.001144/2007-22 e 13971.003925/2007-51) totalizando R\$138.402.959,41, tal como arguido pela Impugnante.

Assim, o valor das bases de cálculo negativas de CSLL utilizado para pagamento de tributos com fulcro na MP nº 470/2009 e na Lei nº 11.941/2009, constante do Auto de Infração do IRPJ, deve ser retificado de R\$171.667.917,57 para R\$138.402.959,41.

Deduzindo-se do saldo de bases de cálculo negativas de CSLL acumulado no ano-calendário de 2008, no montante de R\$138.658.899,46, registrado no Sapli, o valor de R\$138.402.959,41, utilizado para pagamento de tributos com fulcro na MP nº 470/2009 e na Lei nº 11.941/2009, remanesce a quantia de R\$255.940,05. Como foi utilizado o montante de R\$27.464.741,43, para a compensação com a base de cálculo da CSLL apurada no ano-calendário de 2009, efetuada na DIPJ/2010, houve insuficiência de R\$27.208.801,38, sobre a qual deve ser mantida a tributação.

Desta forma, em relação a este ponto voto por negar provimento ao Recurso de Ofício.

Da parcela da glosa de despesas com direitos autorais no importe de R\$ 164.089,82, que foi excluída pelo v. acórdão recorrido (Dedutibilidade das Despesas na apuração da CSLL - no TVF está como Diferença entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL):

Nesta parte, entendo que o v. acórdão recorrido deve ser reformado, eis que de acordo com o artigo 57 da Lei 8.981/95, a regra geral de dedutibilidade para o IRPJ também deve ser aplicada na apuração da base de cálculo da CSLL. Vejamos o texto do artigo:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (grifos não do original)

Nota-se, desse dispositivo legal, que as mesmas regras (gerais) de apuração do lucro real (base de cálculo do IRPJ) devem ser aplicadas à base de cálculo da CSLL, salvo se existir disposição legal expressa e específica que porventura reconheça um tratamento diferenciado para adições, exclusões ou compensações determinadas.

Desta forma, nesta parte voto por dar provimento ao Recurso de Ofício para manter a glosa relativa a despesa com direito autorais.

Pagamento da dívida ativa – Princípio da Competência - Dos encargos legais da PGFN e os juros de mora incorridos em 2009, no importe de R\$143.017,78 que foram cancelados pelo v. acórdão:

Em relação a este tópico, como cancelei totalmente a glosa das despesas com débitos de COFINS, entendo que esta parte do Recurso de Ofício perdeu seu objeto.

Caso meus pares entendam que não é o caso de cancelamento, então adoto os fundamentos do v. acórdão recorrido para negar provimento a esta parte do Recurso de Ofício, por entender que os encargos legais da PGFN e os juros de mora incorridos em 2009 respeitaram o regime da competência e são despesas dedutíveis. Colaciono a parte do v. acórdão pertinente a este assunto.

Por outro lado, os juros de mora, sendo acessórios da obrigação principal, seguem a mesma sistemática de reconhecimento como despesas dos tributos, qual seja, o regime de competência. Assim, tais despesas deveriam afetar os anos-calendário de 1999 a 2008, e ainda o ano-calendário de 2009, até o mês de novembro, em que houve o pagamento, à medida em que foram incorridas. O mesmo se aplica com relação aos encargos legais da Procuradoria da Fazenda Nacional, que devem influenciar os períodos de apuração ocorridos a partir da inscrição dos débitos na Dívida Ativa da União.

Dessa forma, tenho que a impugnante poderia deduzir no ano-calendário de 2009, as parcelas do débito incorridas no ano-calendário de 2009, que são, justamente, os juros de mora e os encargos legais da PGFN, incorridos no período de janeiro a novembro de 2009.

Da análise do demonstrativo da consolidação dos débitos na PGFN, às fls. 107 e 109, cujos valores transcreve-se a seguir, verifica-se que o valor principal dos débitos em discussão importa em R\$7.849.493,95:

[...] Tabela relativa ao débito

Aplicando sobre o valor principal, a taxa Selic acumulada de janeiro a outubro de 2009, acrescida do percentual de 1%, no mês de novembro de 2009, no total de 9,11%, chega-se a juros de mora incorridos no referido período, no montante de R\$715.088,90, enquanto que os encargos legais da PGFN, no percentual de 20%, sobre os juros de mora incorridos em 2009, importam em R\$143.017,78, assim demonstrados:

[...]

Desta forma, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício, para cancelar a glosa relativa aos encargos legais da PGFN e os juros de mora do ano de 2009, no importe respectivamente de R\$ 715.088,90 e R\$ 143.017,78.

**Da dedutibilidade dos pagamento feitos aos Administradores -
cancelamento das deduções feitas na apuração da CSLL.**

Nesta parte, entendo que o v. acórdão deve ser reformado, eis que de acordo com o artigo 57 da Lei 8.981/95, a regra geral de dedutibilidade deve ser aplicada na apuração da base de cálculo da CSLL. Vejamos o texto do artigo:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (grifos não do original)

Nota-se, desse dispositivo legal, que as mesmas regras (gerais) de apuração do lucro real (base de cálculo do IRPJ) devem ser aplicadas à base de cálculo da CSLL, salvo se existir disposição legal expressa e específica que porventura reconheça um tratamento diferenciado para adições, exclusões ou compensações determinadas.

Desta forma, voto por dar provimento ao Recurso de Ofício para manter a glosa relativa a despesa com pagamentos feitos aos administradores.

Multa Isolada:

Este tópico trata do recálculo da multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ e CSLL sobre as bases de cálculo das estimativas, devido ao cancelamento pela DRJ de parte das infrações acima analisadas.

Ocorre que, conforme pode se verificar acima, ao tratar desta matéria em sede de Recurso Voluntário decidi pelo cancelamento total da multa isolada, por entender não ser viável sua concomitância com a multa de ofício de 75%.

Assim, como votei pelo cancelamento total da multa isolada em sede de Recurso Voluntário, entendo que os argumentos e alegações abrangidos pelo Recurso de Ofício sobre o recálculo da multa em comento perderam seu objeto.

Entretanto, conforme pode se verificar na Ata, ao ser julgado a multa isolada em sede de Recurso Voluntário, este Relator restou vencido por maioria qualificada.

Por conseqüência, ao julgarmos o recálculo da multa isolada relativo as infrações que foram canceladas pela DRJ em sede de Recurso de Ofício, alguns dos D. Conselheiros que compuseram o Colegiado, decidiram me acompanhar pelas conclusões, sendo

determinado pela Presidente da Turma que as razões dos Conselheiros que votaram pelas conclusões fossem incorporadas no voto deste Relator.

Desta forma, conforme determinado, seguem as razões:

*No que tange às **exigências de multa isolada**, acerca das quais a maioria qualificada do Colegiado decidiu dar parcial provimento ao recurso voluntário.*

A recorrente aponta a (i) impossibilidade de exigência da referida multa após o encerramento do ano-calendário e, ainda, a (ii) impossibilidade da cumulação da multa de ofício (art. 44, I da Lei nº 9.430/1996) com a multa isolada (art. 44, II, "b", da Lei nº 9.430/1996). Contudo, a legislação fixa como regra a apuração trimestral do lucro real ou da base de cálculo da CSLL, e faculta aos contribuintes a apuração destes resultados apenas ao final do ano-calendário caso recolham as antecipações mensais devidas, com base na receita bruta e acréscimos, ou justifiquem sua redução/dispensa mediante balancetes de suspensão/redução.

Se assim não procedem, desde a redação original da Lei nº 9.430/96 estava assim disposto:

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

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

[...]

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

[...]

IV -isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

[...]

Conclui-se, daí, que o legislador estabeleceu a possibilidade de a penalidade ser aplicada mesmo depois de encerrado o ano-calendário correspondente, e ainda que evidenciada a desnecessidade das antecipações, nesta ocasião, por inexistência de IRPJ ou CSLL devidos na apuração anual. Para exonerar-se da referida obrigação, cumpria à contribuinte levantar

balancetes mensais de suspensão, e evidenciar a inexistência de base de cálculo para recolhimento das estimativas durante todo o ano-calendário.

Ausente tal demonstração, resta patente a inobservância da obrigação imposta àqueles que optam pela apuração anual do lucro. Logo, para não se sujeitar à multa de ofício isolada, deveria a contribuinte ter apurado e recolhido os valores estimados com os acréscimos moratórios calculados desde a data de vencimento pertinente a cada mês, e não meramente determinar o valor que, ao final, ainda remanesceu devido nos cálculos do ajuste anual.

Ou seja, para desfazer espontaneamente a infração de falta de recolhimento das estimativas, deveria a contribuinte quitá-las, ainda que verificando que os tributos devidos ao final do ano-calendário seriam inferiores à soma das estimativas devidas. Apenas que a quitação destas estimativas, porque posteriores ao encerramento do ano-calendário, resultaria em um saldo negativo de IRPJ ou CSLL, passível de compensação com débitos de períodos subsequentes, à semelhança do que viria a ocorrer se a contribuinte houvesse recolhido as antecipações no prazo legal.

Já se a contribuinte assim não age, o procedimento a ser adotado pela Fiscalização difere desta regularização espontânea. Isto porque seria incongruente exigir os valores que deixaram de ser recolhidos mensalmente e, ao mesmo tempo, considerá-los quitados para recomposição do ajuste anual e lançamento de eventual parcela excedente às estimativas mensais.

Assim, optou o legislador pela dispensa de lançamento do valor principal não antecipado, e reconhecimento dos efeitos de sua ausência no ajuste anual, com conseqüente exigência apenas do valor apurado em definitivo neste momento, sem levar em conta as estimativas, porque não recolhidas. E, para que a falta de antecipação de estimativas não ficasse impune, fixou-se, no art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, a penalidade isolada sobre esta ocorrência, distinta da falta de recolhimento do ajuste anual, como já explicitado.

Observe-se, ainda, que a norma antes citada recebeu a seguinte redação pela Medida Provisória n.º 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007:

Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de

pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I - (revogado);

II - (revogado);

III- (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

..... ”

Em razão dos efeitos desta alteração, a 1ª Turma da CSRF aprovou a Súmula nº 105 com o seguinte enunciado: 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. Restou pacificado nesta 1ª Seção de Julgamento que até a vigência da Medida Provisória nº 351/2007, que alterou a redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430/96 e deslocou o fundamento legal da penalidade em comento para o inciso I, letra “b” daquele art.

44, não é possível a exigência concomitante das duas penalidades.

Todavia, as infrações aqui punidas ocorreram a partir de janeiro de 2009 e está evidenciado nos autos que a contribuinte, relativamente ao pagamento mensal esperado naqueles períodos, deixou de efetuar-lo integralmente, descumprindo esta obrigação acessória imposta aos optantes pela apuração anual das bases tributáveis. A multa proporcional, por sua vez, foi aplicada em razão da falta de recolhimento dos tributos devidos ao final do período.

Neste contexto, a exigência da multa isolada deve ser mantida, ainda que concomitante com a multa de ofício proporcional, bem como após a concretização do fato gerador anual, na linha da jurisprudência dominante na 1ª Turma da CSRF:

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, quando adotou a redação em que afirma "serão aplicadas as seguintes multas", deixa clara a necessidade de aplicação da multa de ofício isolada, em razão do recolhimento a menor de estimativa mensal, cumulativamente com a multa de ofício proporcional, em razão do pagamento a menor do tributo anual, independentemente de a exigência ter sido realizada após o final do ano em que tornou-se devida a estimativa. (Acórdão nº 9101-002.777 - Sessão de 6 de abril de 2017).

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período-base de incidência.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA CONCOMITANTE. CONSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Repele-se o argumento que pretende escorar-se na tese da consunção para afastar a aplicação simultânea das multas comentadas. Não há como se reduzir o campo de aplicação da multa isolada com lastro no suposto concurso de normas sobre o mesmo fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque quaisquer dos fatos relacionados no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não absorvem o fato relacionado no inciso II do mesmo artigo. Não há, pois, dúvida alguma sobre a

possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada. (Acórdão nº 9101-003.597 - Sessão de 10 de maio de 2018).

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTO DEVIDO NO FINAL DO ANO. INOCORRÊNCIA DE BIS IN IDEM.

A multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro. Elas configuram penalidades distintas previstas para diferentes situações/fatos, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos, não havendo, portanto, que se falar em bis in idem. A multa normal de 75% pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subsequente ao de apuração, enquanto que a multa isolada de 50% pune o atraso no ingresso dos recursos, atraso esse verificado desde o mês de fevereiro do próprio ano de apuração (estimativa de janeiro), e seguintes, até o mês de março do ano subsequente.

A partir do advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há mais dúvida interpretativa acerca da inexistência de impedimento legal para a incidência da multa isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, concomitantemente com a multa de ofício decorrente da falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário. (Acórdão nº 9101-003.611 - Sessão de 5 de junho de 2018).

Assim, as multas isoladas devem ser reduzidas, apenas, em razão do provimento parcial dado pela DRJ na impugnação nos pontos precedentes, razão pela qual DÁ -SE PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para manter a exigência das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas em razão das infrações que subsistiram no presente julgamento.

Desta forma, em relação ao recálculo da multa isolada, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício.

Conclusão:

Por todo o exposto e por tudo que consta processado nos autos, conheço de ambos recursos, e dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para cancelar a infração relativa a utilização de base negativa de CSLL no valor de R\$ 27.208.802,38 (infração do item 3.4 do TVF), a infração relativa a pagamento de Dívida Ativa em descompasso com o regime de competência (infração 3.3.5 do TVF) e cancelar a aplicação de multa isolada concomitante

Processo nº 13971.721769/2012-71
Acórdão n.º **1402-003.899**

S1-C4T2
Fl. 846

com a multa de ofício (infração 5 do TVF) e em relação ao Recurso de Ofício dou parcial provimento para restabelecer a parcela da glosa relativa a despesas autorias e o pagamento feito aos administradores, mantendo o restante do v. acórdão em seus termos.

(assinado digitalmente)

Leonardo Luis Pagano Gonçalves - Relator.

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

O Relator restou vencido nos seguintes pontos:

- glosa de dedução de tributos com inobservância de regime de competência, acerca da qual a maioria qualificada do Colegiado decidiu dar provimento parcial ao recurso voluntário;
- exigências de multa isolada, acerca das quais a maioria qualificada do Colegiado decidiu dar parcial provimento ao recurso voluntário; e
- glosa na base de cálculo da CSLL de despesas com direitos autorais e de pagamentos aos administradores, acerca das quais a maioria qualificada do Colegiado decidiu negar provimento ao recurso de ofício.

Com referência à **glosa de dedução de tributos com inobservância de regime de competência**, trata-se da constatação, pela autoridade fiscal, de que a contribuinte deduziu, em novembro de 2009, débitos de COFINS declarados e não pagos de outubro/99 a abril/2003, em razão do pagamento de tais valores, já inscritos em Dívida Ativa da União, com os benefícios da Lei nº 11.941/2009. Sob o entendimento de que tais valores não estiveram com a exigibilidade suspensa e, assim, deveriam ter sido apropriados segundo o regime de competência, a autoridade lançadora promoveu a glosa dos valores contabilizados a título de "Outras Despesas Operacionais", "Multas Dedutíveis" e "Juros s/ Tributos", no valor total de R\$ 23.306.789,31. Este valor foi adicionado ao lucro real, à base de cálculo da CSLL e à apuração das estimativas de IRPJ e CSLL em novembro de 2009, sendo a exigência da CSLL devida no ajuste anual foi veiculada no lançamento complementar de fls. 968/986.

A autoridade julgadora de 1ª instância acolheu parcialmente a impugnação do sujeito passivo, rejeitando a alegação de que parte da despesa glosada já teria sido adicionada no período autuado, mas admitindo que a diferença entre esses valores, atribuída a encargos e atualização dos débitos pertinentes ao ano-calendário 2009 (R\$ 4.608.973,18), corresponderia parcialmente a juros de mora (R\$ 715.088,90) e encargos legais (R\$ 143.017,78) que seriam devidos sobre o valor principal dos débitos pagos. A glosa, assim, foi reduzida a 22.448.682,63 e, nos termos do voto do Relator, foi negado provimento ao recurso de ofício nesta parte.

Em recurso voluntário a interessada esclareceu que os valores devidos até 2008 (principal, multa e juros) já haviam sido apropriados segundo o regime de competência, de modo que ao contabilizar o valor pago em 2009 (R\$ 23.306.788,94), procedeu à adição dos valores antes apropriados (R\$ 18.697.816,13), restando o lucro de 2009 afetado, apenas, pela parcela de R\$ 4.608.972,81, pertinente àquele período.

Em razão da Resolução nº 1402-000.374, que requereu investigações acerca da alegada adição de R\$ 18.697.816,13, o Relator entendeu comprovada a adição de R\$ 18.697.816,13, no que foi acompanhado pelos demais membros do Colegiado. Já em relação à

parcela de R\$ 4.608.973,18, a maioria qualificada do Colegiado não considerou comprovada sua correspondência com a atualização dos débitos no ano-calendário 2009.

Isto porque, em impugnação, a contribuinte se limitou a afirmar que a parcela de R\$ 4.608.973,18 corresponderia aos encargos pertinentes ao ano-calendário 2009, sem demonstrar esta correspondência. E, em recurso voluntário, embora demonstrando os juros e multa de mora incorridos até 2008, a determinação da parcela de R\$ 4.608.972,81, como referente a 2009, se fez por diferença em face do total atualizado até a data do pagamento, sem explicitar porque este montante supera aquele demonstrado na decisão recorrida, equivalente aos juros de mora e os encargos legais correspondentes.

Vê-se, porém, que apenas na demonstração dos acréscimos pertinentes a 2009 a contribuinte adicionou os encargos legais devidos à Procuradoria da Fazenda Nacional, indicando-os nos montantes de R\$ 321.754,30 e R\$ 3.562.710,52, que correspondem a exatos 20% dos débitos adicionados da multa de mora e dos juros de mora incorridos desde o vencimento, muito embora, como informado pela própria recorrente, tais débitos tenham sido *inscritos em dívida ativa e executados através das Execuções Fiscais nº 2008.72.05.001226-0 e 2008.72.05.001671-9*, ou seja, antes do ano-calendário 2009.

Não merece reparos, portanto, a decisão de 1ª instância que limitou a dedutibilidade, no ano-calendário, aos juros de mora incorridos neste período e os correspondentes encargos legais sobre eles incidentes, no total de R\$ 858.106,68 (R\$ 715.088,90 + R\$ 143.017,78). Logo, uma vez demonstrada a adição de R\$ 18.697.816,13, a glosa de R\$ 23.306.789,31, reduzida a R\$ 22.448.682,63 na decisão de 1ª instância, deve ser mantida no valor de R\$ 3.750.866,53.

Por tais razões, deve ser DADO PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário.

No que tange às **exigências de multa isolada**, acerca das quais a maioria qualificada do Colegiado decidiu dar parcial provimento ao recurso voluntário.

A recorrente aponta a (i) impossibilidade de exigência da referida multa após o encerramento do ano-calendário e, ainda, a (ii) impossibilidade da cumulação da multa de ofício (art. 44, I da Lei nº 9.430/1996) com a multa isolada (art. 44, II, "b", da Lei nº 9.430/1996). Contudo, a legislação fixa como regra a apuração trimestral do lucro real ou da base de cálculo da CSLL, e faculta aos contribuintes a apuração destes resultados apenas ao final do ano-calendário caso recolham as antecipações mensais devidas, com base na receita bruta e acréscimos, ou justifiquem sua redução/dispensa mediante balancetes de suspensão/redução.

Se assim não procedem, desde a redação original da Lei nº 9.430/96 estava assim disposto:

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

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

[...]

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

[...]

IV -isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

[...]

Conclui-se, daí, que o legislador estabeleceu a possibilidade de a penalidade ser aplicada mesmo depois de encerrado o ano-calendário correspondente, e ainda que evidenciada a desnecessidade das antecipações, nesta ocasião, por inexistência de IRPJ ou CSLL devidos na apuração anual. Para exonerar-se da referida obrigação, cumpria à contribuinte levantar balancetes mensais de suspensão, e evidenciar a inexistência de base de cálculo para recolhimento das estimativas durante todo o ano-calendário.

Ausente tal demonstração, resta patente a inobservância da obrigação imposta àqueles que optam pela apuração anual do lucro. Logo, para não se sujeitar à multa de ofício isolada, deveria a contribuinte ter apurado e recolhido os valores estimados com os acréscimos moratórios calculados desde a data de vencimento pertinente a cada mês, e não meramente determinar o valor que, ao final, ainda remanesceu devido nos cálculos do ajuste anual.

Ou seja, para desfazer espontaneamente a infração de falta de recolhimento das estimativas, deveria a contribuinte quitá-las, ainda que verificando que os tributos devidos ao final do ano-calendário seriam inferiores à soma das estimativas devidas. Apenas que a quitação destas estimativas, porque posteriores ao encerramento do ano-calendário, resultaria em um saldo negativo de IRPJ ou CSLL, passível de compensação com débitos de períodos subseqüentes, à semelhança do que viria a ocorrer se a contribuinte houvesse recolhido as antecipações no prazo legal.

Já se a contribuinte assim não age, o procedimento a ser adotado pela Fiscalização difere desta regularização espontânea. Isto porque seria incongruente exigir os valores que deixaram de ser recolhidos mensalmente e, ao mesmo tempo, considerá-los quitados para recomposição do ajuste anual e lançamento de eventual parcela excedente às estimativas mensais.

Assim, optou o legislador pela dispensa de lançamento do valor principal não antecipado, e reconhecimento dos efeitos de sua ausência no ajuste anual, com conseqüente exigência apenas do valor apurado em definitivo neste momento, sem levar em conta as estimativas, porque não recolhidas. E, para que a falta de antecipação de estimativas não ficasse impune, fixou-se, no art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, a penalidade isolada sobre esta ocorrência, distinta da falta de recolhimento do ajuste anual, como já explicitado.

Observe-se, ainda, que a norma antes citada recebeu a seguinte redação pela Medida Provisória n.º 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007:

Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

..... ”

Em razão dos efeitos desta alteração, a 1ª Turma da CSRF aprovou a Súmula nº 105 com o seguinte enunciado: *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.* Restou pacificado nesta 1ª Seção de Julgamento que até a vigência da Medida Provisória nº 351/2007, que alterou a redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430/96 e deslocou o fundamento legal da penalidade em comento para o inciso I, letra “b” daquele art. 44, não é possível a exigência concomitante das duas penalidades.

Todavia, as infrações aqui punidas ocorreram a partir de janeiro de 2009 e está evidenciado nos autos que a contribuinte, relativamente ao pagamento mensal esperado naqueles períodos, deixou de efetuá-lo integralmente, descumprindo esta obrigação acessória imposta aos optantes pela apuração anual das base tributáveis. A multa proporcional, por sua vez, foi aplicada em razão da falta de recolhimento dos tributos devidos ao final do período.

Neste contexto, a exigência da multa isolada deve ser mantida, ainda que concomitante com a multa de ofício proporcional, bem como após a concretização do fato gerador anual, na linha da jurisprudência dominante na 1ª Turma da CSRF:

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, quando adotou a redação em que afirma "serão aplicadas as seguintes multas", deixa clara a necessidade de aplicação da multa de ofício isolada, em razão do recolhimento a menor de estimativa mensal, cumulativamente com a multa de ofício proporcional, em razão do pagamento a menor do tributo anual, independentemente de a exigência ter sido realizada após o final do ano em que tornou-se devida a estimativa. (Acórdão nº 9101-002.777 - Sessão de 6 de abril de 2017).

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período-base de incidência.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA CONCOMITANTE. CONSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Repele-se o argumento que pretende escorar-se na tese da consunção para afastar a aplicação simultânea das multas comentadas. Não há como se reduzir o campo de aplicação da multa isolada com lastro no suposto concurso de normas sobre o mesmo fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque quaisquer dos fatos relacionados no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não absorvem o fato relacionado no inciso II do mesmo artigo. Não há, pois, dúvida alguma sobre a possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada. (Acórdão nº 9101-003.597 - Sessão de 10 de maio de 2018).

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTO DEVIDO NO FINAL DO ANO. INOCORRÊNCIA DE BIS IN IDEM.

A multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro. Elas configuram penalidades distintas previstas para diferentes situações/fatos, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos, não havendo, portanto, que se falar em bis in idem. A multa normal de 75% pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subsequente ao de apuração, enquanto que a multa isolada de 50% pune o atraso no ingresso dos recursos, atraso esse verificado desde o mês de fevereiro do próprio ano de apuração (estimativa de janeiro), e seguintes, até o mês de março do ano subsequente.

A partir do advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há mais dúvida interpretativa acerca da inexistência de impedimento legal para a incidência da multa isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do

IRPJ e da CSLL, concomitantemente com a multa de ofício decorrente da falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário. (Acórdão nº 9101-003.611 - Sessão de 5 de junho de 2018).

Assim, as multas isoladas devem ser reduzidas, apenas, em razão do provimento parcial dado ao recurso voluntário nos pontos precedentes, razão pela qual DÁ -SE PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para manter a exigência das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas em razão das infrações que subsistiram no presente julgamento.

Por fim, quanto à **glosa na base de cálculo da CSLL de despesas com direitos autorais e de pagamentos aos administradores**, importa inicialmente observar que a autoridade julgadora de 1ª instância as afastou sob os seguintes fundamentos:

Com relação à CSLL, alega a Impugnante que mesmo que se entenda que os pagamentos realizados aos administradores, a título de 1/3 de férias, 13º salário e participação nos resultados não se tratam de despesas necessárias às suas atividades, deve ser admitida a dedutibilidade dos referidos valores na composição da base de cálculo da CSLL, pois não haveria previsão legal para que tais despesas não sejam deduzidas da base de cálculo da CSLL.

Discute-se, portanto, a possibilidade de as regras de dedutibilidade previstas para o IRPJ serem aplicadas também à Contribuição: de um lado, a Fiscalização aplica os conceitos de despesa operacional, necessária e usual contidas no artigo 47 da Lei nº 4.506, de 1964 (artigo 299 do RIR/99) para considerá-las indedutíveis na base de cálculo da CSLL; e, de outro, a Empresa as considera dedutíveis ante a ausência de previsão legal específica.

A previsão constitucional da CSLL está contida na alínea “c” do inciso I do art. 195, e sua instituição foi dada pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Este mesmo diploma legal estabelece:

Art. 6º A administração e fiscalização da contribuição social de que trata esta lei compete à Secretaria da Receita Federal.

Parágrafo único. Aplicam-se à contribuição social, no que couber, as disposições da legislação do imposto de renda referente à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo.

A Lei nº 8.981 repete essa norma, nestes termos:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

Da leitura dos art. 6º, parágrafo único, da Lei nº 7.689, de 1988, e 57 da Lei nº 8.981, de 1995, vê-se que se aplicam à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, e, no que couberem, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL.

A Lei nº 7.689, de 1988, previa em seu artigo 2º, após alteração de sua redação pela Lei nº 8.034, de 1990, que:

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

(...)

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

- 1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;
- 2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base;
- 3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda;
- 4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;
- 5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;
- 6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base.

Posteriormente, a Lei nº 9.249, de 1995, acrescentou as seguintes regras de dedutibilidade:

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

- I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;
- II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;
- III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;
- IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;
- V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;
- VI - das doações, exceto as referidas no § 2º;
- VII - das despesas com brindes.

§ 1º Admitir-se-ão como dedutíveis as despesas com alimentação fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados.

§ 2º Poderão ser deduzidas as seguintes doações:

I - as de que trata a Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991;

II - as efetuadas às instituições de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por lei federal e que preencham os requisitos dos incisos I e II do art. 213 da Constituição Federal, até o limite de um e meio por cento do lucro operacional, antes de computada a sua dedução e a de que trata o inciso seguinte;

III - as doações, até o limite de dois por cento do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computada a sua dedução, efetuadas a entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora, e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem, observadas as seguintes regras:

a) as doações, quando em dinheiro, serão feitas mediante crédito em conta corrente bancária diretamente em nome da entidade beneficiária;

b) a pessoa jurídica doadora manterá em arquivo, à disposição da fiscalização, declaração, segundo modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal, fornecida pela entidade beneficiária, em que esta se compromete a aplicar integralmente os recursos recebidos na realização de seus objetivos sociais, com identificação da pessoa física responsável pelo seu cumprimento, e a não distribuir lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto;

c) a entidade civil beneficiária deverá ser reconhecida de utilidade pública por ato formal de órgão competente da União.

Nota-se que, ao prever a indedutibilidade de despesas tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, no caput do artigo há a ressalva “independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964”. O artigo citado é o que define despesa operacional, necessária e usual, definindo, ainda, algumas despesas indedutíveis. Vejamos:

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

§ 3º Somente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita, furto, por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial.

§ 4º No caso de empresa individual, a administração do imposto poderá impugnar as despesas pessoais do titular da empresa que não forem expressamente previstas na lei como deduções admitidas se esse não puder provar a relação da despesa com a atividade da empresa.

§ 5º Os pagamentos de qualquer natureza a titular, sócio ou dirigente da empresa, ou a parente dos mesmos, poderão ser impugnados pela administração do imposto, se o contribuinte não provar:

a) no caso de compensação por trabalho assalariado, autônomo ou profissional, a prestação efetiva dos serviços;

b) no caso de outros rendimentos ou pagamentos, a origem e a efetividade da operação ou transação.

§ 6º Poderão ainda ser deduzidas como despesas operacionais as perdas extraordinárias de bens objeto da inversão, quando decorrerem de condições excepcionais de obsolescência de casos fortuitos ou de força maior, cujos riscos não estejam cobertos por seguros, desde que não compensadas por indenizações de terceiros.

§ 7º Incluem-se, entre os pagamentos de que trata o § 5º, as despesas feitas, direta ou indiretamente, pelas empresas, com viagens para o exterior, equipando-se os gerentes a dirigentes de firma ou sociedade.

Pode-se concluir que, ao fazer a ressalva do caput do artigo 13 da Lei nº 9.249, o legislador quis dizer que: ainda que operacionais, necessárias e usuais, as despesas abaixo relacionadas são indedutíveis. Mas essa afirmação se dá somente para o IRPJ, uma vez que a Lei nº 4.506, de 1964 é dirigida a este Imposto, mesmo porque a CSLL não existia à época de sua publicação, tampouco houve previsão, por outra norma, de aplicação de seu texto à CSLL.

A Instrução Normativa SRF nº 390, 2004, que dispõe sobre a apuração e o pagamento da CSLL, assim se refere à sua base de cálculo:

Art. 3º Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e, no que couberem, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL.

(...)

Art. 14. A base de cálculo da CSLL, determinada segundo a legislação vigente na data de ocorrência do respectivo fato gerador, é o resultado ajustado, presumido ou o arbitrado, de que tratam os arts. 37 e 85, correspondente ao período de apuração.

(...)

Art. 37. Considera-se resultado ajustado o lucro líquido do período de apuração antes da provisão para o IRPJ, ajustado pelas adições prescritas e pelas exclusões ou compensações autorizadas pela legislação da CSLL.

Parágrafo único. A determinação do resultado ajustado será precedida da apuração do lucro líquido com observância das disposições das leis comerciais.

O artigo 38 prevê as adições; o 39, as exclusões; e o 40, as compensações relativas ao ajuste do lucro líquido para a obtenção da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

A Instrução Normativa (IN) deixa clara a distinção entre a base de cálculo da CSLL e a do IRPJ.

Portanto, não se deve ter como próprio da contribuição todo o regulamento do IRPJ, como por exemplo, concernente à apuração da base de cálculo, muito embora, venha se observando que há uma tendência de aproximação.

Tanto a base de cálculo do IRPJ quanto a da CSLL são obtidas a partir do lucro líquido contábil apurado pela entidade, com observância da legislação comercial,

depois de procedidos os ajustes (adições e exclusões) estabelecidos pela legislação específica de cada tributo.

Em face da ausência de norma na legislação da CSLL, prescrevendo a adição das despesas com o pagamento de verbas a administradores a título de 1/3 de férias, salário e participação nos resultados, na apuração da base desta contribuição, a glosa efetuada não deve prosperar.

Quanto às despesas adicionadas ao lucro líquido para o cálculo do lucro real, registradas no Lalur, a título de “despesas com direitos autorais”, no valor de R\$164.089,82, mas não adicionadas na apuração base de cálculo da CSLL, considerando que em nenhum dos atos legais e normativos aqui reproduzidos foi estabelecida a indedutibilidade de tais despesas, e tendo em vista que estas se reputam comprovadamente pagas, pois não foram objeto de qualquer ressalva ou contestação, neste requisito, por parte da fiscalização, entendo que as glosas a elas correspondentes não devem prosperar, por falta de amparo na legislação fiscal de regência.

A maioria qualificada do Colegiado não endossa o entendimento do Relator no sentido de que o art. 57 da Lei nº 8.981/95 impõe a aplicação, à CSLL, das regras de dedutibilidade previstas no âmbito do lucro real. Prevalece a interpretação de que referido dispositivo, à semelhança do art. 28 da Lei nº 9.430/96, presta-se apenas a transportar, para a legislação de regência da CSLL, as definições acerca de periodicidade e sistemática de apuração aplicáveis ao IRPJ.

Considerando que a autoridade lançadora não agregou fundamentos legais específicos para promover as glosas em referência na base de cálculo da CSLL, correta a decisão de 1ª instância que, não vislumbrando amparo a elas na legislação que rege a CSLL, cancelou as exigências correspondentes.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada