



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13971.721769/2012-71
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.648 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 11 de julho de 2023
Recorrente CIA. HERING
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de recurso especial quanto à divergência suscitada se os acórdãos cotejados convergem na interpretação do dispositivo questionado, além de possuírem especificidades quanto às demais legislações analisadas quanto às matérias de fundo de sorte que não há qualquer ponto de contato entre as decisões comparadas

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

Ano-calendário: 2009

PAGAMENTOS EFETUADOS A ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS. GRATIFICAÇÕES E VANTAGENS DE NATUREZA TRABALHISTA. DEDUTIBILIDADE.

O fato de o pagamento não ser obrigatório com base na lei trabalhista não faz com que a despesa automaticamente deva ser considerada como não necessária, não autorizando assim a respectiva glosa.

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS MENSAIS. COBRANÇA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA SOBRE OS TRIBUTOS APURADOS NO FINAL DO PERÍODO DE APURAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. CONSUNÇÃO OU ABSORÇÃO.

As multas isoladas, aplicadas em razão da ausência de recolhimento de estimativas mensais, não podem ser cobradas cumulativamente com a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor apurado no ajuste anual do mesmo ano-calendário. Deve subsistir, nesses casos, apenas a exigência da multa de ofício, restando as multas isoladas absorvidas por esta. Em se tratando de penas, a punição pelas infração-meio é absorvida pela penalidade aplicada à infração-fim.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação às matérias “3- Dedutibilidade de pagamentos realizados aos administradores, delimitando-se a divergência à aplicação do art. 299 do RIR/99” e “6 - Cumulação da multa isolada pelo não pagamento de estimativas com a multa de ofício”. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu-se provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (relator), Edeli Pereira Bessa, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por negar-lhe provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Livia De Carli Germano.

Relativamente ao julgamento das “multas isoladas”, em primeira votação, votaram por negar provimento ao recurso os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado (relator) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto, por dar provimento ao recurso os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Luciano Bernart, e, por dar provimento parcial ao recurso o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes. Nos termos do art. 60 do Anexo II do RICARF, em votações sucessivas, confrontando-se as soluções menos votadas, prevaleceu o provimento parcial ao recurso, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado (relator) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Por fim, confrontadas teses “dar provimento parcial ao recurso” e “dar provimento ao recurso”, prevaleceu a última, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Luciano Bernart (suplente convocado) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela contribuinte em face do Acórdão n.º 1402-003.899, de 15 de maio de 2019, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, que deu provimento parcial ao recurso voluntário e negou provimento ao recurso de ofício. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

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.

Conforme descrito no relatório do acórdão recorrido, o presente processo trata de auto de infração no qual a autoridade lançadora imputou 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)

3 – Despesas indedutíveis:

a) Glosa de juros de mora sobre a CSLL relativos à débitos de imposto incluídos em parcelamento previsto na Lei 11.941/09. (item 3.3.1 do TVF)

b) Diferenças entre as bases de cálculo do Lucro Real e da CSLL: não adição na BC da CSLL de despesas adicionadas ao lucro líquido referente a direitos autorais; outras despesas e despesas com operações financeiras (item 3.3.2 do TVF):

c) Multas indedutíveis conta 42140008. (Infração 3.3.3 do TVF), glosadas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL

c) Glosa de doações não comprovadas feitas para a Fundação Hermann Hering, tanto para o IRPJ como para a CSLL. (infração 3.3.4 do TVF).

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

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

5 - Multa isolada sobre estimativas. (Infração 3.5 do TVF)

Cientificada da decisão acima, a contribuinte opôs embargos, alegando omissão ou obscuridade quanto a um dos itens da autuação (item 3.3.5), tendo os mesmos sido rejeitados pelo presidente do colegiado, nos termos do despacho de fls. 7108/7112.

Em 12/06/2020 (fl. 7129) a contribuinte apresentou recurso especial de divergência (fls. 7132/7167), antes mesmo de ser cientificada formalmente do despacho de embargos (fl. 7399), posteriormente ratificado conforme petição de fls. 7403/7404), alegando divergências quanto às seguintes matérias:

1- Dedutibilidade do reconhecimento da dívida ativa da Cofins em 2009 - Juros do período e encargos;

2- Dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio (JCP) de exercícios anteriores;

3- Dedutibilidade de pagamentos realizados aos administradores;

4 - Dedutibilidade dos juros de mora decorrentes do pagamento em atraso de CSLL;

5- Dedutibilidade das despesas financeiras, de representação, multas e outras despesas da base de cálculo da CSLL; e

6 - Ad argumentandum - Cumulação da multa isolada pelo não pagamento de estimativas com a multa de ofício.

O recurso especial foi parcialmente admitido, apenas quanto às matérias 3, 5 e 6, nos termos do despacho de admissibilidade exarado pela Presidente da 4ª Câmara (fls. 7689/7704), do qual se colhe, *verbis*:

O recurso especial foi interposto antes mesmo de o sujeito passivo ter sido cientificado do despacho que rejeitou os seus embargos, logo, é tempestivo. Ademais, foi interposto por parte legítima, qual seja, o próprio sujeito passivo, por meio de representante regularmente constituído.

[...]

3) DA TERCEIRA DIVERGÊNCIA INTERPRETATIVA

Em relação à matéria objeto da terceira divergência interpretativa suscitada, referente à "**Dedutibilidade de pagamentos realizados aos administradores**", a recorrente alega o seguinte, *in verbis*:

Esta divergência se concentra na **interpretação e aplicação do art. 7º, XI, da CF/88, Lei 10.101/00, arts. 249, 299, 303 e 463 do RIR/99, art. 152 da Lei 6.404/76, art. 28, §9º, da Lei 8.212/91 e art. 3º da CLT**, no que diz respeito a possibilidade de deduzir do lucro real os pagamentos feitos aos administradores a título de participação nos lucros (PLR), 13º salário e férias como verbas que compõe a remuneração mensal destes. (g.n.)

O acórdão recorrido entendeu pela impossibilidade de deduzir tais despesas:

“(…) 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. (...) 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”.

Este entendimento diverge do adotado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF. Veja-se a ementa:

“(…) ADMINISTRADORES. REMUNERAÇÃO GLOBAL. COMPETÊNCIA DA ASSEMBLEIA A Assembleia da Companhia é soberana para estabelecer a remuneração dos administradores. **Devidamente decidido nesse foro o valor da remuneração global, este passa a ser obrigatório e não mera liberalidade da empresa. Nesse sentido devem ser permitidas as deduções de tais parcelas independentemente do nome dado a elas**”. (CARF, 1ª TO, 4ª C, 1ª S, Ac. 1401-003.731, PAF 13971.005344/2010-50, sessão de 17/07/19) – destacou-se

(...)

Verifica-se que em ambos os casos houve a lavratura de Auto de Infração para glosas das despesas relativas a pagamentos feitos aos administradores da base e cálculo do IRPJ e da CSLL.

No acórdão recorrido tais despesas foram consideradas como indedutíveis, pois não seriam necessárias para o desenvolvimento da atividade da empresa. Já no acórdão paradigma, entendeu-se que a totalidade dos pagamentos feitos aos administradores são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, eis que, uma vez aprovada a remuneração dos diretores e administradores em Assembleia, tais despesas se tornam necessárias e obrigatórias, independentemente da composição dos valores pagos.

Portanto, demonstrada a semelhança fática entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma, com a respectiva divergência jurídica comprovada, tem-se como cumprido o requisito essencial de cabimento do presente Recurso Especial.

(...)

Pois bem, pelo exame do acórdão recorrido é possível verificar que **a recorrente logrou êxito em demonstrar o prequestionamento da matéria**, conforme se observa no trecho do voto condutor a seguir transcrito:

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.

(...)

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. (g.n.)

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 n.º 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**. (g.n.)

(...)

A recorrente também logrou êxito em demonstrar a existência de divergência interpretativa entre o acórdão recorrido e o acórdão indicado como paradigma, nº 1401-003.731.

Realmente, diante de situação fática similar àquela examinada no recorrido, o acórdão paradigma decidiu de forma contrária, decidindo pela dedutibilidade das referidas despesas de 13º salário, 1/3 de férias e gratificações, todas pagas a administradores, conforme trecho do voto condutor a seguir reproduzido:

Pois bem, com relação a indedutibilidade dessas parcelas pagas aos administradores, ousou discordar do relator da DRJ, tendo em vista que tais parcelas fazem parte da remuneração global pagas aos administradores, não importando qual o nome se dê a elas.

Quem as estabelece é a Assembleia da Companhia e a partir desse momento, elas não mais são facultativas e sim obrigatórias, conforme Lei das S/As.

(...)

Portanto, ao contrário do presumido pelo fiscal, o pagamento desses benefícios já estavam previstos pela Assembleia da Companhia e o nome dado a cada uma das parcelas não altera a sua natureza, se são 13 parcelas de R\$100, ou 12 parcelas de R\$108,33, o nome dado não altera a natureza do pagamento, pois ela é simplesmente o montante global ou individual dos administradores.

Nesse sentido, dou provimento ao recurso voluntário da contribuinte para **considerar como dedutíveis as parcelas pagas a título de 13º salário aos administradores.** (g.n.)

Pelo mesmo motivo, as demais parcelas pagas como bônus, férias e todas as atuadas, fazem parte da remuneração global dos administradores que estavam anteriormente previstas conforme estipulado pela Assembleia, não cabendo ao fisco alterar a natureza das parcelas pagas apenas para que não sejam dedutíveis. (g.n.)

Afinal, a legislação societária visa proteger a Companhia e seus minoritários, sendo por isso estabelecida a remuneração e os benefícios previstos pela Assembleia, para que não ocorra ingerências da Administração, por parte dos Administradores em seu próprio benefício.

Ademais, o próprio texto legal estipula que deve ser observado as responsabilidades (em muitos casos até pessoais), o tempo dedicado as funções, a competência, reputação profissional e os valores dos serviços mercado.

Assim, conduzo meu voto para dar provimento ao recurso voluntário em relação aos pagamento aos administradores por serem todos honorários estabelecidos em Assembleia, portanto obrigatórios e necessários à vida da Companhia, nos exatos termos da Legislação do IR, e por consequência, defiro também a dedutibilidade a CSLL.

Por fim, é de se dizer que os demais pressupostos para admissibilidade dessa parte do especial encontram-se presentes, senão vejamos:

- a) o colegiado que exarou o acórdão recorrido é distinto do colegiado que exarou o acórdão paradigma;
- b) o acórdão recorrido não adotou como fundamento nenhuma das súmulas do CARF, da CSRF ou do Conselho de Contribuintes expedidas até a data do presente despacho, no que concerne a divergência interpretativa sob exame;

c) a recorrente reproduziu integralmente a ementa do acórdão paradigma no corpo do recurso especial;

d) o acórdão paradigma não foi exarado por qualquer das turmas extraordinárias de julgamento;

e) até a data do presente despacho, o acórdão paradigma não contraria: (i) súmula vinculante do STF; (ii) decisão definitiva do STF ou do STJ, exarada sob o rito dos recursos extraordinários ou especiais repetitivos; (iii) súmula ou resolução do Pleno do CARF; e (iv) decisão definitiva plenária do STF que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo;

f) até a data do presente despacho, o acórdão paradigma não foi reformado na matéria que aproveita a recorrente.

[...]

5) DA QUINTA DIVERGÊNCIA INTERPRETATIVA

Em relação à matéria objeto da quinta divergência interpretativa suscitada, referente à "**Dedutibilidade das despesas financeiras, de representação, multas e outras despesas da base de cálculo da CSLL**", a recorrente alega o seguinte, *in verbis*:

Esta divergência se concentra na **interpretação e aplicação do art. 57 da Lei 8.981/95, IN RFB 390/04, art. 13, IV, da Lei 9.249/95, art. 2º da Lei 7.689/88, art. 13 da Lei 9.249/95, art. 47 da Lei 4.506/64 e arts. 96, 97 e 100 do CTN**, no que diz respeito a desnecessidade de adicionar à base de cálculo da CSLL despesas (financeiras, de representação, multas e "outras despesas") que foram consideradas como indedutíveis da base de cálculo do IRPJ. (g.n.)

O acórdão recorrido entendeu pela indedutibilidade de tais despesas pelos seguintes motivos:

"(...) 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. (...). 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. (...) Notasse, 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". (fls. 7.009 dos autos) – destacou-se

Este entendimento diverge daquele adotado pela 1ª Turma deste CSRF:

"IRPJ. CSLL. BASES DE CÁLCULO. IDENTIDADE. INOCORRÊNCIA. A aplicação, à Contribuição Social sobre o Lucro, das mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, por expressa disposição legal, não alcança a sua base de cálculo. Assim, em determinadas circunstâncias, para que se possa considerar indedutível

um dispêndio na apuração da base de cálculo da contribuição, **não é suficiente a simples argumentação de que ele, o dispêndio, é indedutível na determinação do lucro real, sendo necessária, no caso, disposição de lei nesse sentido**". (CSRF, 1ª T, Ac. 9101-002.310, PAF 12898.001543/2009-12, sessão de 03/05/16) – destacou-se

(...)

Como se pode observar, em ambos se discute se as regras relativas às adições e exclusões do lucro real (IRPJ) se aplicam de forma automática à base de cálculo da CSLL. No acórdão recorrido, entendeu-se que as despesas adicionadas ao lucro real pela Recorrente também deveriam ter sido adicionadas à base de cálculo da CSLL, já que a legislação trataria a base de cálculo destes tributos da mesma forma.

Contudo, no acórdão paradigma entendeu-se justamente o contrário: pelo fato de não haver vedação à dedução da despesa na legislação específica da CSLL, não devem ser aplicados por analogia as disposições relativas à base de cálculo do IRPJ para vedar tal dedução.

Portanto, demonstrada a semelhança fática entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma, com a respectiva divergência jurídica comprovada, tem-se como cumprido o requisito essencial de cabimento do presente Recurso Especial.

(...)

Pois bem, pelo exame do acórdão recorrido é possível verificar que **a recorrente logrou êxito em demonstrar o prequestionamento da matéria**, conforme se observa no trecho do voto condutor a seguir transcrito:

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: (g.n.)

(...)

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. (g.n.)

(...)

A recorrente também logrou êxito em demonstrar a existência de divergência interpretativa entre o acórdão recorrido e o acórdão indicado como paradigma, nº 9101-002.310.

Realmente, ao contrário do decidido no acórdão recorrido, a tese que prevaleceu no paradigma é a de que o art. 57 da Lei nº 8.981/95 não unificou as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme se observa no seguinte trecho do voto condutor do acórdão paradigma:

As disposições contidas no caput do Art. 57 da Lei 8.981/95, por sua vez, visando estabelecer os específicos e particulares contornos aplicáveis a esta Contribuição, especificamente destacou:

(...)

Ora, conforme se verifica da leitura dessas disposições – ao contrário do que afirma a decisão de primeira instância, **o mencionado art. 57 da Lei 8.981/95 não autoriza, de forma alguma, a aplicação indiscriminada das disposições regentes do Imposto de Renda na verificação dos contornos de incidência da CSLL, mas preserva, expressamente, os ditames próprios da definição de sua base de cálculo, da forma como realizado pelas disposições até então vigentes, mantendo, assim, as normas contidas na mencionada Lei 7.689/88, nos termos ali então especificamente apontados.** (g.n.)

A partir dessas considerações, verifica-se que, conforme destacado das disposições do art. 2º, parágrafo 1º, alínea ‘c’ da Lei 7.689/88, ali expressamente se faz referência aos específicos ajustes (exclusões e adições) a serem aplicados ao resultado do período-base, apurado a partir da aplicação das expressas disposições da legislação comercial, distinguindo a composição da base de cálculo da Contribuição em questão, assim, às regras próprias da legislação do Imposto sobre a Renda.

Assim, para admitir-se como válida qualquer exclusão e/ou adição na apuração da base de cálculo da CSLL, faz-se essencial, no caso, a existência de legislação especificamente a ela relacionada, sem a qual, estar-se-ia admitindo a possibilidade de interpretação ampliativa de normas restritivas de direito, o que, definitivamente, não tem qualquer cabimento em nosso ordenamento jurídico pátrio.

Nessa linha, fixando o ponto de partida do nosso pensamento sobre a matéria, **as regras de dedutibilidade de despesas que sejam aplicáveis na apuração do lucro real, não podem ser estendidas, sem a necessária pré-existência de previsão legal, à apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.**

(...)

Por fim, é de se dizer que os demais pressupostos para admissibilidade dessa parte do especial encontram-se presentes, senão vejamos:

a) o colegiado que exarou o acórdão recorrido é distinto do colegiado que exarou o acórdão paradigma;

b) o acórdão recorrido não adotou como fundamento nenhuma das súmulas do CARF, da CSRF ou do Conselho de Contribuintes expedidas até a data do presente despacho, no que concerne a divergência interpretativa sob exame;

c) a recorrente reproduziu integralmente a ementa do acórdão paradigma no corpo do recurso especial;

d) o acórdão paradigma não foi exarado por qualquer das turmas extraordinárias de julgamento;

e) até a data do presente despacho, o acórdão paradigma não contraria: (i) súmula vinculante do STF; (ii) decisão definitiva do STF ou do STJ, exarada sob o rito dos recursos extraordinários ou especiais repetitivos; (iii) súmula ou resolução do Pleno do CARF; e (iv) decisão definitiva plenária do STF que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo;

f) até a data do presente despacho, o acórdão paradigma não foi reformado na matéria que aproveita a recorrente.

6) DA SEXTA DIVERGÊNCIA INTERPRETATIVA

Em relação à matéria objeto da sexta divergência interpretativa suscitada, referente à "**Ad argumentandum - Cumulação da multa isolada pelo não pagamento de estimativas com a multa de ofício**", a recorrente alega o seguinte, in verbis:

Caso se entenda pela manutenção integral ou parcial do Auto de Infração, o que de forma alguma se espera, mas se admite por argumentar, passa-se a demonstrar a divergência sobre a interpretação e aplicação do **art. 44, I e II, da Lei 9.430/96, MP 351/07 e art. 14 da Lei 11.488/07**, no que diz respeito à impossibilidade de cumulação da multa isolada, pelo não recolhimento de estimativas, com a multa de ofício pela suposta falta de recolhimento de IRPJ e CSLL.

No acórdão recorrido prevaleceu o entendimento pela possibilidade de cumulação das duas multas:

“**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”. – destacou-se

Porém, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção entende de modo diverso:

“**MULTA ISOLADA. EXIGÊNCIA CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.** A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ/CSLL, mas não pode ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do imposto, apurado de forma incorreta pelo contribuinte, no final do período base de incidência”. (CARF, 1ª S, 3ª C, 1ª TO, Ac. 1301-004.099, PAF 16327.720529/2013-23, sessão de 18/07/19) – destacou-se

(...)

Verifica-se que em ambos os casos houve a exigência do pagamento de multa isolada cumulada com multa de ofício no que diz respeito a fatos posteriores à edição da MP 351/07.

Enquanto no acórdão recorrido entendeu-se pela possibilidade de cumulação das duas multas, mesmo após o encerramento do ano-calendário e após a edição da MP 351/07, no acórdão recorrido entendeu-se justamente o contrário. Com base na aplicação do princípio da consunção, afastou-se a multa isolada, mantendo-se apenas a multa de ofício.

Portanto, demonstrada a semelhança fática entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma, com a respectiva divergência jurídica comprovada, tem-se como cumprido o requisito essencial de cabimento do presente Recurso Especial.

(...)

Pois bem, pelo exame do acórdão recorrido é possível verificar que **a recorrente logrou êxito em demonstrar o prequestionamento da matéria**, conforme se observa no trecho da ementa a seguir transcrito:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

(...)

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.

(...)

A recorrente também logrou êxito em demonstrar a existência de divergência interpretativa entre o acórdão recorrido e o acórdão indicado como paradigma, nº 1301-004.099.

Realmente, ao contrário do decidido no acórdão recorrido, a tese que prevaleceu no paradigma é a de que, mesmo após o advento da Medida Provisória 351/2007, posteriormente convertida na Lei 11.488/2007, não é possível exigir-se a multa isolada pela falta de pagamento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL quando também for exigida a multa de ofício pela falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos ao final do respectivo ano-calendário.

Vejamos, a propósito, o seguinte trecho da ementa do acórdão paradigma:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

(...)

MULTA ISOLADA. EXIGÊNCIA CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ/CSLL, mas não pode ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do imposto, apurado de forma incorreta pelo contribuinte, no final do período base de incidência.

(...)

Por fim, é de se dizer que os demais pressupostos para admissibilidade dessa parte do especial encontram-se presentes, senão vejamos:

a) o colegiado que exarou o acórdão recorrido é distinto do colegiado que exarou o acórdão paradigma;

- b) o acórdão recorrido não adotou como fundamento nenhuma das súmulas do CARF, da CSRF ou do Conselho de Contribuintes expedidas até a data do presente despacho, no que concerne a divergência interpretativa sob exame;
- c) a recorrente reproduziu integralmente a ementa do acórdão paradigma no corpo do recurso especial;
- d) o acórdão paradigma não foi exarado por qualquer das turmas extraordinárias de julgamento;
- e) até a data do presente despacho, o acórdão paradigma não contraria: (i) súmula vinculante do STF; (ii) decisão definitiva do STF ou do STJ, exarada sob o rito dos recursos extraordinários ou especiais repetitivos; (iii) súmula ou resolução do Pleno do CARF; e (iv) decisão definitiva plenária do STF que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo;
- f) até a data do presente despacho, o acórdão paradigma não foi reformado na matéria que aproveita a recorrente.

7) CONCLUSÃO

Tendo em vista o exposto, e com base no que dispõem os arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, OPINO no sentido de que o recurso especial do sujeito passivo **seja parcialmente admitido**.

[...]

De acordo. Com base nas razões expostas, **ADMITO PARCIALMENTE** o recurso especial do sujeito passivo, para:

1) dar-lhe seguimento relativamente às seguintes matérias:

- Dedutibilidade de pagamentos realizados aos administradores;
- Dedutibilidade das despesas financeiras, de representação, multas e outras despesas da base de cálculo da CSLL; e
- *Ad argumentandum* - Cumulação da multa isolada pelo não pagamento de estimativas com a multa de ofício.

2) negar-lhe seguimento relativamente às seguintes matérias, em razão da falta de demonstração da divergência interpretativa suscitada:

- Dedutibilidade do reconhecimento da dívida ativa da Cofins em 2009 - Juros do período e encargos;
- Dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio (JCP) de exercícios anteriores; e
- Dedutibilidade dos juros de mora decorrentes do pagamento em atraso de CSLL.

[...]

A contribuinte apresentou agravo em face da admissibilidade parcial, mas o mesmo restou rejeitado pela Presidente da 1ª Turma da CSRF (despacho de fls. 7734/7744).

A Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN, uma vez cientificada do recurso, apresentou contrarrazões pugnando pelo não provimento do recurso.

É o relatório.

Fl. 16 do Acórdão n.º 9101-006.648 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 13971.721769/2012-71

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

O recurso especial é tempestivo e foi regularmente admitido.

A PFN não contestou o conhecimento do recurso especial em suas contrarrazões.

Não obstante, entendo que o conhecimento da primeira matéria admitida, relativa à **Dedutibilidade de pagamentos realizados aos administradores**, deve ser objeto de delimitação, pois o acórdão trazido como paradigma somente tangencia a discussão sobre a necessidade da despesa, nos termos do art. 299 do RIR/1999.

Assim, entendo que a discussão não pode ser feita com relação à parcela relacionada à participação nos resultados pagas aos administradores, em função da qual o acórdão recorrido aponta a necessidade de observância dos arts. 303 e 463 do RIR/1999 e da Lei n.º 10.101/2000 como fundamento da manutenção da glosa nesta parte. Já o acórdão paradigma, não traz qualquer discussão quanto aos dispositivos citados, pois tais verbas dessa natureza sequer são objeto discussão naqueles autos.

É o que se extrai do voto condutor do acórdão paradigma, *verbis*:

06 – Honorários pagos aos administradores

Foram consideradas indedutíveis as parcelas pagas a título de 13º aos administradores por serem consideradas liberalidade da empresa. A empresa argui que deve ser considerado o art. 299 do RIR, sendo portanto dedutíveis tais despesas e que para a CSL nem Lei existe para considerar indedutível tais parcelas.

Vamos ao relato da DRJ:

Auto de Infração: Item 003 (fls.1.547 a 1.548)

Gratificações/Participações nos Lucros Atribuídas aos Dirigentes ou Administradores

Termo de Verificação Fiscal: Item 3.6 (fls.1.637 a 1.644, Vol. IX)

O referido item 3.6 é subdividido em 3.6.1. Honorários pagos aos administradores, item 3.6.2. Gratificações pagas aos administradores e item 3.6.3. Demais pagamentos efetuados aos administradores.

Item 3.6.1 - Honorários pagos aos administradores (fls.1.639 a 1.640)

Neste tópico, a Fiscalização promoveu a glosa de valores pagos, a este título, por conta de honorários 13º salário, reversão de adiantamento de 13º (não comprovada) e valores de rateio de despesas e de seguros (despesas não comprovadas), considerados como despesas não necessárias.

Após os esclarecimentos prestados em atendimento à intimações acerca da natureza dos gastos efetuados junto a dirigentes da empresa, a Fiscalização constatou (fl.1.638 a 1.640):

Os documentos trazidos ao processo demonstram o pagamento de vários direitos trabalhistas aos diretores, cuja análise será feita nos subitens que seguem.

Do endereço
http://www.guiatrabalhista.com.br/guia/diretor_ nao_ empregado.htm retiramos as informações abaixo :

DIRETOR NÃO EMPREGADO

Considera-se diretor não empregado a pessoa física investida em cargo de administração ou gerência, eleita em Assembleia Geral de Acionistas, no caso de Sociedades por Ações, ou nomeada em Contrato Social (no caso de outros tipos de sociedades) e que possui o efetivo poder de mando e participa do risco econômico.

Considera-se Diretor aquele que exerça cargo de administração previsto em lei, estatuto ou contrato social, independentemente da denominação do cargo.

[...]

Desta forma, um diretor nomeado por assembleia de quotistas, de uma sociedade limitada, que não seja sócio da mesma, é empregado, e deve ter todos os direitos trabalhistas. Isto porque o mesmo não participa do risco econômico do empreendimento.

Já um diretor (que também é sócio) da mesma empresa, será enquadrado como não-empregado, e portanto não terá os direitos trabalhistas previstos na CLT (férias, 13. salário, aviso prévio, etc.).

Assim, a **Fiscalização retirou dos pagamentos declarados a título de honorários, as verbas indicadas como de honorários 13º salário, reversão de adiantamento de 13º e valores de rateio de despesas e de seguros, procedendo a glosa de tais valores, considerados despesas não necessárias,** conforme consta na Tabela 9 do TVF à fl.1.640.

Na impugnação (fls.1.809 a 1.816, Vol. X), a Contribuinte, em resumo, discorre acerca do que seja despesa necessária e desnecessária (esta, por liberalidade da empresa no sentido objetivo, seria estranha ao objeto social da empresa); que o critério da despesa necessária tem que ser objetivo, conforme definição no art.299 do RIR/99; que, ainda que a remuneração paga aos diretores não estejam submetidos à CLT, utilizar-se dos benefícios contidos nesta legislação para remunerar seus profissionais não é ato ilegal; que todos os pagamentos são realizados objetivando a justa remuneração daqueles profissionais, que as despesas estão relacionadas com a atividade da empresa, em total consonância ao art.74, inciso II, da Lei nº 8.383/91 (art.385, II, do RIR/99) e conclui (fls.1.814/1.815) “Em sendo assim, por não haver vedação legal a tal prática, e estando devidamente esclarecido que as remunerações pagas aos diretores estatutários corresponderam a um montante global e proporcional ao quanto devido àqueles profissionais, resta claro que as despesas correlatas são necessárias à atividade econômica da impugnante e, portanto, dedutíveis da base de cálculo do IRPJ.” Ainda neste tópico, a Impugnante entende que as regras postas no art.299 do RIR/99 referem-se ao IRPJ, não havendo que se estender tal aplicação também à CSLL.

Pois bem, com relação a indedutibilidade dessas parcelas pagas aos administradores, ouso discordar do relator da DRJ, tendo em vista que tais parcelas fazem parte da remuneração global pagas aos administradores, não importando qual o nome se dê a elas.

Quem as estabelece é a Assembleia da Companhia e a partir desse momento, elas não mais são facultativas e sim obrigatórias, conforme Lei das S/As.

Art. 152. A assembleia-geral fixará o montante global ou individual da remuneração dos administradores, inclusive benefícios de qualquer natureza e verbas de representação, tendo em conta suas responsabilidades, o tempo dedicado às suas funções, sua competência e reputação profissional e o valor dos seus serviços no mercado.

Portanto, ao contrário do presumido pelo fiscal, o pagamento desses benefícios já estavam previstos pela Assembleia da Companhia e o nome dado a cada uma das parcelas não altera a sua natureza, se são 13 parcelas de R\$100, ou 12 parcelas de R\$108,33, o nome dado não altera a natureza do pagamento, pois ela é simplesmente o montante global ou individual dos administradores.

Nesse sentido, **dou provimento ao recurso voluntário da contribuinte para considerar como dedutíveis as parcelas pagas a título de 13º salário aos administradores.**

Pelo mesmo motivo, as demais parcelas pagas como bônus, férias e todas as autuadas, fazem parte da remuneração global dos administradores que estavam anteriormente previstas conforme estipulado pela Assembleia, não cabendo ao fisco alterar a natureza das parcelas pagas apenas para que não sejam dedutíveis. Afinal, a legislação societária visa proteger a Companhia e seus minoritários, sendo por isso estabelecida a remuneração e os benefícios previstos pela Assembleia, para que não ocorra ingerências da Administração, por parte dos Administradores em seu próprio benefício.

Ademais, o próprio texto legal estipula que deve ser observado as responsabilidades (em muitos casos até pessoais), o tempo dedicado as funções, a competência, reputação profissional e os valores dos serviços mercado.

Assim, conduzo meu voto para dar provimento ao recurso voluntário em relação aos pagamento aos administradores por serem todos honorários estabelecidos em Assembleia, portanto obrigatórios e necessários à vida da Companhia, nos exatos termos da Legislação do IR, e por consequência, defiro também a dedutibilidade a CSLL.

Como se vê, no caso do paradigma a fiscalização glosou a dedução de valores pagos que teriam natureza de 13º salário, que foram consideradas despesas necessárias pelo colegiado paradigmático por se caracterizarem como remuneração global dos administradores fixadas pela assembleia-geral.

Já no recorrido discute-se, além da dedutibilidade de verbas pagas a diretores a título de 13º salário e 1/3 de férias, a dedução da participação nos resultados.

Desta feita, voto por conhecer do recurso quanto à primeira matéria, delimitando a discussão às verbas que teriam natureza trabalhista (13º Salário e 1/3 de Férias) e unicamente sob o prisma do art. 299 do RIR/1999.

Já quanto à segunda matéria admitida, "**Dedutibilidade das despesas financeiras, de representação, multas e outras despesas da base de cálculo da CSLL**", entendo que não restou caracterizada a divergência suscitada em face do acórdão paradigma trazido pela recorrente.

Observo que, para além da diferença quanto à matéria de fundo travada no acórdão paradigma nº 9101-002.310 (necessidade da adição da amortização do ágio, regularmente adicionado na apuração do lucro real, na base de cálculo da CSLL), em que

pese haja posicionamento expresso quanto ao art. 57 da Lei nº 8981/1995 afastando à identidade de base de cálculo entre o IRPJ e a CSLL, o acórdão paradigma tanto no voto vencedor como no vencido analisa a aplicação do art. 44 da IN. RFB nº 390/2004, a neutralidade do Método de equivalência Patrimonial prevista no DL. 1598/1977, que estaria plasmada no art. 2º da Lei nº 7.689/1988, legislações distintas das ventiladas no recorrido e que são relevantes em cada caso.

Confira-se os excertos dos votos vencido e vencedor do paradigma:

Voto Vencido:

Conforme se extrai do Termo de Constatação Fiscal de efls. 92 e ss., o lançamento de CSLL (ACs 2004 a 2007) decorreu do fato de que "as amortizações de ágio, de valor anual igual a R\$ 240.120.914,08, regularmente adicionadas ao Lucro Líquido quando da apuração do Lucro Real (...) deixaram de ser adicionadas quando da apuração da Base de Cálculo da Contribuição Social s/ o Lucro Líquido nestes mesmos anos-calendário". A autuada deixou de adicionar o montante correspondente à amortização especificamente na apuração da base de cálculo da CSLL, por entender não haver imposição legal para tal adição.

Vale assinalar que não se trata da hipótese de absorção da participação em controlada ou coligada em virtude de incorporação, fusão ou cisão, de que trata a Lei nº 9.532/1997 em seus arts. 7º e 8º, mas de participação mantida na investidora.

A discussão, então, cinge-se à possibilidade de uma pessoa jurídica que tem um investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial adquirido com ágio, poder deduzir da base de cálculo da CSLL, despesas com amortização desse ágio.

Nesse sentido, tem-se que a avaliação de investimentos em outras sociedades (participações societárias) pelo valor do patrimônio líquido, método da equivalência patrimonial (ou MEP), encontra-se regulada pela Lei nº 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas). Com efeito, o art. 248 desse diploma legal estabelece a obrigatoriedade de avaliação dos investimentos em empresas coligadas, controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum por esse método e estabelece suas regras.

No âmbito tributário, coube ao Decreto-Lei nº 1.598/1977, como se vê de seu preâmbulo, "adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976)". Assim, no que toca ao método da equivalência patrimonial, o Decreto-Lei em questão dedicou à essa matéria a Subseção II da Seção II, intitulada "Investimento em Sociedades Coligadas ou Controladas Avaliado pelo Valor de Patrimônio Líquido".

Inaugurando a subseção em comento, o art. 20 do Decreto-Lei estabelece que o custo de aquisição da participação societária deve ser desdobrado em valor de patrimônio líquido na época da aquisição e ágio ou deságio na aquisição¹. O § 2º do artigo em questão fixa quais são os fundamentos econômicos possíveis a justificar o ágio/deságio (valor de mercado de bens do ativo superior/inferior ao registrado na contabilidade, rentabilidade de exercícios futuros e fundo de comércio, intangíveis ou outras razões econômicas).

Na seqüência, os arts. 22, 23, 25 e 33, estabelecem os efeitos tributários que exsurgem da avaliação de investimentos pelo MEP. O que esses dispositivos estampam é que os efeitos que a avaliação de investimentos pelo MEP produz nas contas de resultado devem ser neutros para fins tributários (neutralidade), a exceção do caso de alienação ou liquidação (baixa) do investimento (art. 33). Tal neutralidade se estabelece tanto em relação à variação positiva ou negativa do valor do investimento em

si por ocasião da avaliação pelo MEP (arts. 22 e 23), quanto em relação à amortização do ágio ou do deságio (art. 25).

Vale transcrever parcialmente os dispositivos em comento do **Decreto-Lei n.º 1.598/1977 (na redação anterior à trazida pela Lei n.º 12.973, de 2014, aplicável aos fatos)**, cabendo registrar que tais disposições se encontram reproduzidas no RIR/1999, em seus arts. 385, 389, 391 e 426:

[...]

Vê-se, assim, que o Decreto-Lei n.º 1.598/1977 cumpre função estruturante no regramento da avaliação de investimentos pelo MEP, estabelecendo regras de contabilização que dizem com a neutralidade de seus efeitos na determinação do lucro tributável.

Em outras palavras, quis o legislador dizer que as contrapartidas da amortização do ágio ou deságio são lançadas como despesas (ou receitas), porém devem ser adicionadas ou excluídas, conforme o caso, da apuração do lucro real, justamente para que o ágio ou deságio só tenha influência por ocasião da alienação ou liquidação do investimento.

Não faz sentido, assim, admitir que as disposições do Decreto-Lei n.º 1.598/1977 sobre os efeitos tributários da avaliação de investimentos pelo MEP, inclusive no que toca à amortização do ágio, não encontrem eco na apuração da CSLL, apenas por serem feitas algumas referências nos retrocitados dispositivos ao "lucro real".

É de se considerar, também, que, como bem registra a Fazenda Nacional em suas contrarrazões, **o Decreto-Lei n.º 1.598/1977**, que, como se viu foi editado com o fim de "adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações (Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976)", **é anterior à CSLL, introduzida no ordenamento jurídico em 1988, pela Lei 7.689.**

Nesse contexto, tem-se ainda que, se o art. 57 da Lei n.º 8.981/1995, ao estabelecer que se aplicam à CSLL "as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas (...) mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor"2, não tem o condão de estabelecer uma absoluta identidade entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, dele não se pode extrair que o fato de a legislação específica da CSLL não reproduzir o comando do art. 25 do Decreto-Lei n.º 1.598/1977 em sua literalidade implica permissão de dedução.

Vale aqui trazer à colação o precedente do acórdão n.º 1301-001.067 (1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, 03/10/2012, Redator Designado Wilson Fernandes Guimarães), no sentido da ineditibilidade da amortização do ágio na determinação da CSLL por estar essa contribuição alcançada pelas disposições do Decreto-Lei n.º 1.598/1977 sobre a matéria:

[...]

Outro argumento em favor da ineditibilidade da amortização do ágio na apuração da CSLL é o de que a neutralidade da avaliação dos investimentos pelo método da equivalência patrimonial em relação a essa contribuição está plasmada nas disposições do art. 2º da Lei n.º 7.689, de 1988, na medida em que os itens 1 e 4 da alínea "c" do § 1º do artigo em questão comandam a adição do resultado negativo e a exclusão do resultado positivo decorrentes da avaliação de investimentos pelo MEP.

Ora, a neutralidade da amortização do ágio/deságio é consequência lógica da neutralidade do MEP em si, uma vez que o ágio (ou deságio) é, como se viu, desdobramento do investimento, sendo que sua amortização tem o condão de reduzi-lo.

Vale transcrever parcialmente o art. 2º em comento (sublinhei):

[...]

Veja-se, a propósito, como o Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior defende a indedutibilidade da amortização do ágio na apuração da CSLL com base nesse argumento em processo outro em que a ora Recorrente também figura como autuada (acórdão n.º 1302-001.170, 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, 11/09/2013, sublinhei):

[...]

Vale destacar a importante observação feita nesse julgado, no sentido de que, a afirmação de que a despesa decorrente da amortização do ágio é dedutível conduz, contrario sensu, à conclusão de que a receita decorrente da amortização do deságio é tributada, o que não é razoável, e nem vem sendo exigido.

Some-se a essas razões o fato de a IN SRF n.º 390/2004, que dispõe sobre a apuração e o pagamento da CSLL, ter sido expressa ao estabelecer em seu art. 44 que "aplicam-se à CSLL as normas relativas à depreciação, amortização e exaustão previstas na legislação do IRPJ, exceto as referentes a depreciação acelerada incentivada, observado o disposto nos art. 104 a 106".

É de se concluir, por conseguinte, que a neutralidade da avaliação pelo método da equivalência patrimonial das participações societárias mantidas na investidora não se restringe ao IRPJ, tendo lugar também na determinação da base de cálculo da CSLL, razão pela qual o ágio amortizado contabilmente não pode ser deduzido da base de cálculo dessa contribuição.

Correto, portanto, o lançamento.

Voto Vencedor:

[...]

O ponto aqui é discutir se a despesa com ágio (incentivado ou não, ou seja, ágio amparado ou não pelos termos da Lei 9.532/97), deve ser adicionada à base de cálculo da CSLL.

Cumprе ressaltar que, outro poderia ser o meu entendimento, caso o fundamento legal da autuação tivesse se dado com base na desconsideração da despesa com ágio (glosa), nos termos do art. 299 do RIR/99, o que também não é o caso dos presentes.

A questão, portanto, como aqui se verifica, não se refere a considerações probatórias relativas a meras comprovações de despesas, mas sim, exclusivamente, de adequada compreensão do regramento legal especificamente aplicável à matéria.

Pois bem.

No que se refere à análise dos contornos próprios da definição da base de cálculo da CSLL, essencial se verifica a análise das expressas disposições do art. 2º da Lei 7.689/88, que, ao instituí-la, assim especificamente destacou:

[...]

As disposições contidas no caput do Art. 57 da Lei 8.981/95, por sua vez, visando estabelecer os específicos e particulares contornos aplicáveis a esta Contribuição, especificamente destacou:

[...]

Ora, conforme se verifica da leitura dessas disposições – ao contrário do que afirma a decisão de primeira instância, o mencionado **art. 57 da Lei 8.981/95** não autoriza, de forma alguma, a aplicação indiscriminada das disposições regentes do Imposto de Renda na verificação dos contornos de incidência da CSLL, mas preserva, expressamente, os ditames próprios da definição de sua base de cálculo, da forma como realizado pelas disposições até então vigentes, mantendo, assim, as normas contidas na mencionada Lei 7.689/88, nos termos ali então especificamente apontados.

A partir dessas considerações, verifica-se que, conforme destacado das disposições do art. 2º, parágrafo 1º, alínea ‘c’ da Lei 7.689/88, ali expressamente se faz referência aos específicos ajustes (exclusões e adições) a serem aplicados ao resultado do período-base, apurado a partir da aplicação das expressas disposições da legislação comercial, distinguindo a composição da base de cálculo da Contribuição em questão, assim, às regras próprias da legislação do Imposto sobre a Renda.

Assim, para admitir-se como válida qualquer exclusão e/ou adição na apuração da base de cálculo da CSLL, faz-se essencial, no caso, a existência de legislação especificamente a ela relacionada, sem a qual, estar-se-ia admitindo a possibilidade de interpretação ampliativa de normas restritivas de direito, o que, definitivamente, não tem qualquer cabimento em nosso ordenamento jurídico pátrio.

Nessa linha, fixando o ponto de partida do nosso pensamento sobre a matéria, as regras de dedutibilidade de despesas que sejam aplicáveis na apuração do lucro real, não podem ser estendidas, sem a necessária pré-existência de previsão legal, à apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Fixada essa premissa necessária, relevante destacar, ainda, que a amortização contábil do ágio impacta (reduz) o lucro líquido do exercício. Havendo determinação legal expressa para que ela não seja computada na determinação do lucro real, o respectivo valor deve ser adicionado no LALUR, aumentando, portanto, a base tributável. Não há, porém, previsão no mesmo sentido, no que se refere à base de cálculo da Contribuição Social, o que, a nosso sentir, torna insubsistente a adição feita de ofício pela autoridade lançadora.

Nessa linha, portanto, penso que o que se deve exigir e verificar não é a previsão legal expressa para que seja admitida a dedução do ágio iniludivelmente pago, mas sim a inexistência de vedação para essa operacionalização, o que, no caso, efetivamente é o que se verifica em relação à CSLL.

A matéria aqui apresentada já foi objeto de específico enfrentamento nesta 1ª Turma Ordinária, especificamente nos autos do PAF 16682.720281/201017, tendo como relator o Conselheiro Valmir Sandri, o qual ora acompanho, especificamente quando afirma:

“Inicialmente, registro, com a devida vênia, ser equivocado o entendimento manifestado na decisão recorrida, quanto ao alcance do art. 57 da Lei n 8.981, de 1995.

Tal dispositivo preceitua que se aplicam à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por aquela Lei. Logo, regras de dedutibilidade de despesas que, por expressa disposição legal, sejam aplicáveis na apuração do lucro real não podem ser estendidas, sem previsão legal, à apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

A norma legal disciplinadora da apuração da base de cálculo da CSLL, vigente à época do fato gerador, dispõe:

Lei n 7.689/88

[...]

Pelo que se depreende dos autos, e especialmente pelo que está expressamente descrito no auto de infração, a autoridade fiscal entendeu que a adição que o contribuinte efetuou para fins de apuração do lucro real, mas não efetuou para fins de CSLL, correspondia a ajuste por diminuição do valor do investimento avaliado pelo MEP, e **promoveu a adição indicando como fundamento legal o art. 2º, § 1º, alínea “c”, da Lei n 7.689/99.**

Pois bem.

Se essa fosse a verdade dos fatos, inquestionável seria a adição feita de ofício. Contudo, as cópias do LALUR apresentadas à fiscalização indicam que o valor adicionado ao lucro líquido para a apuração do lucro real (e não adicionado para fins de apuração da base de cálculo da CSLL), se refere à amortização do ágio decorrente de participação societária na empresa (...).

A amortização contábil do ágio impacta (reduz) o lucro líquido do exercício. Havendo determinação legal expressa para que ela não seja computada na determinação do lucro real, o respectivo valor deve ser adicionado no LALUR. Não há, porém, previsão no mesmo sentido, no que se refere à base de cálculo da Contribuição Social, o que torna insubsistente a adição feita de ofício pela autoridade lançadora.

Na linha desse entendimento, inclusive, destacam-se precedentes desta Corte Administrativa, que, sob esse específico foco, assim inclusive já se manifestaram, destacando-se, apenas a título de exemplificação, o seguinte e específico aresto:

[...]

Desta forma, **entendo que não há base legal para se proceder com a adição das despesas de amortização de ágio, haja vista a ausência de fundamento legal para tanto.**

Isto posto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial para afastar a necessidade de adição à base de cálculo da CSLL das despesas com amortização de ágio. Uma vez afastada a exação principal, por decorrência lógica, afastam-se também as multas, sejam aquelas lançadas de ofício, bem como as lançadas isoladamente, ainda que estas últimas tenham sido lançadas concomitantemente com as primeiras, de tal forma que se exonera todo o crédito tributário lançado.

Por outro lado o acórdão recorrido, embora o relator inicialmente se fundamente fortemente no art. 57 da Lei nº 8.981/1995 para manter a glosa, nesta parte restou vencido e, na sequência, agrega os fundamentos do voto da DRJ como razão de decidir, o qual analisa especificamente a aplicação de outros dispositivos legais em face de necessidade de adição de despesas de outra natureza (como multa por descumprimento de contrato, despesas com representação e multas indedutíveis de trânsito e Inmetro), apontando ainda a fundamentação nos art. 56 e 57 da IN.SRF nº 390/2007, o art. 299 do RIR/1999 e o art. 13, inc. IV da Lei nº 9.249/1995. Além disso, na linha da DRJ, mantém a glosa do valor de R\$ 2.000,00, registrado no Lalur como outras despesas, por entender que o documento apresentado pela contribuinte não permite a correta identificação da despesa e não é hábil para comprovar o pagamento.

Vejamos os fundamentos do voto sobre a matéria:

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 consultante,

*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.

[...]

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.

[...]

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.

Note-se que o art. 57 da Lei nº 8981/1995 embora tenha sido fundamento do relator para a manutenção da glosa, esta não foi a posição adotada pela maioria qualificada do colegiado recorrido, que se apoiou claramente nos demais fundamentos trazidos pela DRJ, tanto que o relator dava provimento ao recurso de ofício relativamente à glosa na base de cálculo da CSLL de despesas com direitos autorais e de pagamentos aos administradores, afastada pela DRJ e foi vencido, por voto de qualidade, como se extrai da decisão registrada no acórdão, *verbis*:

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

A questão fica ainda mais clara quando se analisam os votos vencedor e vencido quanto ao recurso de ofício, na parte que tratam da glosa na base de cálculo da CSLL de

despesas com direitos autorais e de pagamentos aos administradores, que havia sido afastada pela DRJ. Confira-se:

Voto vencido:

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.

[...]

Voto vencedor:

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.**

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 n.º 4.506, de 1964 (artigo 299 do RIR/99) para considera-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 n.º 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 n.º 8.981 repete essa norma, nestes termos:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n.º 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 n.º 9.065, de 1995)

Da leitura dos art. 6º, parágrafo único, da Lei n.º 7.689, de 1988, e 57 da Lei n.º 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 n.º 7.689, de 1988, previa em seu artigo 2º, após alteração de sua redação pela Lei n.º 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 êsse 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 e 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.

Pelo que se depreende da leitura integral da decisão recorrida, verifica-se que a única legislação discutida tanto no acórdão paradigma e recorrido concernente à interpretação do art. 57 da Lei nº 8.981/1995, não é divergente, pois também o colegiado *a quo* não endossou a tese de que o mesmo se prestaria a equiparar as bases de cálculo da CSLL à do IRPJ. Quanto às demais legislações analisadas nos acórdãos cotejados não há qualquer ponto de contato dadas as diferenças próprias às matérias de fundo quanto às glosas discutidas em cada caso.

Ante ao exposto, entendo que não restou caracterizada a divergência apontada e voto por não conhecer do recurso especial quanto à segunda matéria.

Por fim, quanto à terceira e última matéria admitida, "**Ad argumentandum - Cumulação da multa isolada pelo não pagamento de estimativas com a multa de ofício**", entendo que restou bem caracterizada a divergência em face do Acórdão Paradigma nº 1301-004.099, nos termos analisados no despacho de admissibilidade.

Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente do recurso especial, nos termos propostos.

Do mérito

Passemos a análise de mérito relativa a cada uma das matérias admitidas

1. Dedutibilidade de pagamentos realizados aos administradores

Conforme o acórdão recorrido, a recorrente alegou no recurso voluntário 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. [...] 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.”

Neste ponto o acórdão recorrido negou provimento ao recurso voluntário entendendo que as despesas com 13º salário e adicional de férias não se revestiam do caráter de necessidade, sendo seu pagamento mera liberalidade da empresa pagadora a seus dirigentes, confirmando a decisão da DRJ, *verbis*:

[...]

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.

[...]

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.

[...]

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.

[...]

Com efeito, entendo que as verbas pagas aos diretores da pessoa jurídica que extrapolem a remuneração mensal fixada pela contraprestação de seus serviços à sociedade como dirigentes (pró-labore), como é o caso de adicional de 1/3 de férias e 13º Salário. se revestem da natureza de gratificações e tem o nítido caráter de liberalidade, sendo desnecessária à manutenção da fonte produtora.

Tanto a gratificação de Natal, criada pela Lei nº 4.090/1962¹, quanto o adicional de 1/3 de férias, assegurado pelo art. 7º, inc. XVII da CF/1988², são direitos instituídos em favor dos trabalhadores e são obrigação dos empregadores em face dos mesmos.

O art. 303 do RIR/1999, citado pela autoridade fiscal no TVF, é expresso ao vedar expressamente a dedução de gratificações pagas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica.

As verbas sob análise constituem-se em direitos trabalhistas típicos devidos a todos os trabalhadores, inexistindo qualquer previsão legal que obrigue sua extensão aos diretores das pessoas jurídicas. Assim, o seu pagamento aos diretores não empregados é mera liberalidade da pessoa jurídica.

Destarte, não é correto afirmar que se o estatuto da companhia prevê o pagamento de tais verbas aos diretores, independentemente de sua condição de não empregados, elas seriam

¹ Art. 1º - No mês de dezembro de cada ano, a todo empregado será paga, pelo empregador, uma gratificação salarial, independentemente da remuneração a que fizer jus.

§ 1º - A gratificação corresponderá a 1/12 avos da remuneração devida em dezembro, por mês de serviço, do ano correspondente.

§ 2º - A fração igual ou superior a 15 (quinze) dias de trabalho será havida como mês integral para os efeitos do parágrafo anterior.

§ 3º - A gratificação será proporcional: (Incluído pela Lei nº 9.011, de 1995)

I - na extinção dos contratos a prazo, entre estes incluídos os de safra, ainda que a relação de emprego haja findado antes de dezembro; e (Incluído pela Lei nº 9.011, de 1995)

II - na cessação da relação de emprego resultante da aposentadoria do trabalhador, ainda que verificada antes de dezembro. (Incluído pela Lei nº 9.011, de 1995)

² Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

[...]

XVII – gozo de férias anuais remuneradas com, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal.

dedutíveis e, tampouco, que seria indiferente o pagamento de doze remunerações mensais em valores maiores ou o mesmo valor dividido em 13 parcelas remuneratórias.

A remuneração pela contraprestação mensal como dirigente é o pro-labore fixado pela companhia. Qualquer outra verba, independentemente de sua denominação, tem o caráter de gratificação adicional, sendo seu pagamento indedutível por não se tratar de despesa usual, normal e necessária às atividades da pessoa jurídica, nos termos do art. 299 do RIR/1999³.

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial quanto à matéria.

Da Cumulação da multa isolada pelo não pagamento de estimativas com a multa de ofício

A outra matéria conhecida se refere a possibilidade ou não de aplicação da multa isolada sobre as estimativas não declaradas/pagas ou à menor com a multa de ofício aplicada ao imposto anual apurado no lançamento de ofício.

Trata-se de matéria recorrente no âmbito deste colegiado, de sorte que peço vênia para reproduzir o posicionamento já manifestado em outros votos, no qual abordo todos os aspectos da questão.

A recorrente defende a impossibilidade da exigência da multa isolada cumulada com a multa de ofício em decorrência do princípio da consunção, pelo qual a mesma conduta não pode ser apenada mais de uma vez. Sustenta a aplicabilidade da Súmula CARF nº 105 ao caso concreto.

Não assiste razão à recorrente.

Inexiste qualquer conflito legal para aplicação da multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo em conjunto com a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas.

Desde logo afasto a aplicação da súmula CARF nº 105⁴, porquanto o lançamento da multa isolada foi fundamentado no Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

³ 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).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

⁴ Súmula CARF nº 105:

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

Na mesma data, foi publicada no DOU (edição extra) e entrou em vigor a Medida Provisória nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007⁵. Foram alterados o percentual aplicável (de 75% para 50%) e também a base de incidência da multa (antes, *a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição*, após, *o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado*).

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

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

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

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

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.

⁵ Lei nº 11488/2007:

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.

..... ” (NR)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Por fim, cabe refutar a aplicação do princípio penal da consunção, reiteradamente invocado como fundamento pelos que defendem a impossibilidade de aplicação da multa isolada com a multa de ofício. Para tanto, valho-me do brilhante voto do i. conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, no Acórdão nº1302-001.080, citado pela d. PGFN em suas contrarrazões, como fundamento para defender sua inaplicabilidade à questão em debate, *verbis*:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que **a norma sancionatória tributária não é norma penal *stricto sensu***. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, *idem*). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, **o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária**, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o *in dubio pro reo* do art. 112.

Das condutas infracionais diferentes

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre *in casu*, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa

isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

Temos, então, duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas também diferentes. O art. 44 da Lei no 9.430/96 (na sua redação vigente à época do lançamento) já albergava várias normas, das quais vale pinçar as duas sub examine: a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º aplicável por falta de pagamento do tributo; e a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do § 1º – aplicável pela não observância das normas do regime de recolhimento por estimativa. Ora, a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º do art. 44 jamais poderia ser aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, então, como se falar em consunção, para que esta absorva a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do mesmo § 1º.

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que **não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção** no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos expendidos no acórdão recorrido, os quais concluem que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa.

Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício.

As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe

necessariamente a existência da outra, logo **inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.**

[...] (g.n.)

Assim, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da contribuinte quanto a esta matéria.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente e, na parte conhecida, negar provimento ao recurso especial da contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

Voto Vencedor

Conselheira Livia De Carli Germano, Redatora designada.

Na sessão de julgamento a Turma conheceu parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação às matérias “3- *Dedutibilidade de pagamentos realizados aos administradores, delimitando-se a divergência à aplicação do art. 299 do RIR/99*” e “6 - *Cumulação da multa isolada pelo não pagamento de estimativas com a multa de ofício*”, nos termos do voto do i. Relator.

Fui designada para redigir o voto vencedor e expor as razões pelas quais, quanto às matérias conhecidas, prevaleceu o entendimento por dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

Dedutibilidade de pagamentos realizados aos administradores

Quanto aos pagamentos realizados aos administradores, o recurso especial foi conhecido exclusivamente quanto à discussão acerca das verbas que teriam natureza trabalhista (13º Salário e 1/3 de Férias) e somente sob o prisma do art. 299 do RIR/1999, eis que apenas nesses aspectos restou demonstrada a divergência jurisprudencial.

Observa-se, assim, que prevalece o quanto decidido pelo acórdão recorrido com relação à parcela relacionada à participação nos resultados pagas aos administradores, eis que não admitido o recurso especial quanto a essa matéria.

O item 3 do Auto de Infração de IRPJ contempla a glosa das despesas com pagamentos realizados aos administradores, nos seguintes termos:

0003 GRATIFICAÇÕES E REMUNERAÇÕES ATRIBUÍDAS A DIRIGENTES OU ADMINISTRADORES
GRATIFICAÇÕES INDEDUTÍVEIS

Gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica, as quais são indedutíveis na apuração do lucro real, conforme Termo de Verificação Fiscal.

(...)

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278 e 303 do RIR/99

No Termo de Verificação Fiscal, a autoridade autuante pontua que, em resposta à fiscalização, a contribuinte informou ter realizado o pagamento direitos trabalhistas a seus diretores, declarando tais despesas na linha 05A/01 da DIPJ, correspondente a “Remuneração a

Dirigentes e a Conselho de Administração”, os quais foram considerados pela contribuinte como totalmente dedutíveis.

Em seguida, o Termo de Verificação Fiscal observa (fls. 545-546):

Do endereço http://www.guiatrabalista.com.br/guia/diretor_nao_empregado.htm foram retiradas as informações abaixo:

“DIRETOR NÃO EMPREGADO

Considera-se diretor não empregado a pessoa física investida em cargo de administração ou gerência, eleita em Assembléia Geral de Acionistas, no caso de Sociedades por Ações, ou nomeada em Contrato Social (no caso de outros tipos de sociedades) e que possui o efetivo poder de mando e participa do risco econômico.

Considera-se Diretor aquele que exerça cargo de administração previsto em lei, estatuto ou contrato social, independentemente da denominação do cargo.

DIREITOS TRABALHISTAS

Para caracterização do diretor não-empregado, este deve:

- Ter efetivo poder de mando; e
- Participar do risco econômico.

Desta forma, um diretor nomeado por assembléia de quotistas, de uma sociedade limitada, que não seja sócio da mesma, é empregado, e deve ter todos os direitos trabalhistas. Isto porque o mesmo não participa do risco econômico do empreendimento.

Já um diretor (que também é sócio) da mesma empresa, será enquadrado como não-empregado, e portanto não terá os direitos trabalhistas previstos na CLT (férias, 13. salário, aviso

prévio, etc.).

Base legal: CLT - artigos 468 e 471; Lei 6.919/1981; Enunciado 269 TST; Decreto 99684/90 - Regulamento do FGTS - artigos 8, 27 e 29; Decreto 3.048/99 - RPS, artigo 9 e os citados no texto.”

3.2.1 Gratificações pagas aos administradores

Com base no relato supra, neste procedimento, os únicos pagamentos, dentre os efetuados aos administradores, considerados dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL foram os efetuados a título de honorários. Os demais pagamentos, incluindo as gratificações, décimo terceiro salário e 1/3 de férias, são considerados despesas não necessárias e não dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL e glosados com aplicação de multa de ofício de 75% e demais acréscimos legais.

Como se percebe, a autoridade autuante fundamentou a glosa das despesas com 13º salário e 1/3 de férias pagos aos diretores não empregados unicamente na conclusão de que se trataria de despesa não necessária, após transcrever trechos de um “guia trabalhista” que indicaria que um “diretor não empregado” não teria direitos trabalhistas previstos na CLT.

Em sua defesa, a contribuinte sustenta 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.

A Turma recorrida manteve a glosa, concluindo que “as gratificações/participações nos resultados pagas aos Administradores e Conselheiros contraria o disposto nos artigos 303 e 463 do RIR/99.” (trecho do voto do Relator).

A conclusão a que chegou o acórdão recorrido merece reforma.

Nesse ponto, irretocáveis as observações do acórdão 1401-003.731, indicado como paradigma para essa questão:

Pois bem, com relação a indedutibilidade dessas parcelas pagas aos administradores, ouso discordar do relator da DRJ, tendo em vista que tais parcelas fazem parte da remuneração global pagas aos administradores, não importando qual o nome se dê a elas.

Quem as estabelece é a Assembleia da Companhia e a partir desse momento, elas não mais são facultativas e sim obrigatórias, conforme Lei das S/As.

Art. 152. A assembleia-geral fixará o montante global ou individual da remuneração dos administradores, inclusive benefícios de qualquer natureza e verbas de representação, tendo em conta suas responsabilidades, o tempo dedicado às suas funções, sua competência e reputação profissional e o valor dos seus serviços no mercado.

Portanto, ao contrário do presumido pelo fiscal, o pagamento desses benefícios já estavam previstos pela Assembleia da Companhia e o nome dado a cada uma das parcelas não altera a sua natureza, se são 13 parcelas de R\$100, ou 12 parcelas de R\$108,33, o nome dado não altera a natureza do pagamento, pois ela é simplesmente o montante global ou individual dos administradores.

Nesse sentido, dou provimento ao recurso voluntário da contribuinte para considerar como dedutíveis as parcelas pagas a título de 13º salário aos administradores.

Pelo mesmo motivo, as demais parcelas pagas como bônus, férias e todas as autuadas, fazem parte da remuneração global dos administradores que estavam anteriormente previstas conforme estipulado pela Assembleia, não cabendo ao fisco alterar a natureza das parcelas pagas apenas para que não sejam dedutíveis. Afinal, a legislação societária visa proteger a Companhia e seus minoritários, sendo por isso estabelecida a remuneração e os benefícios previstos pela Assembleia, para que não ocorra ingerências da Administração, por parte dos Administradores em seu próprio benefício.

Ademais, o próprio texto legal estipula que deve ser observado as responsabilidades (em muitos casos até pessoais), o tempo dedicado as funções, a competência, reputação profissional e os valores dos serviços mercado.

Assim, conduzo meu voto para dar provimento ao recurso voluntário em relação aos pagamento aos administradores por serem todos honorários estabelecidos em Assembleia, portanto obrigatórios e necessários à vida da Companhia, nos exatos termos da Legislação do IR, e por consequência, defiro também a dedutibilidade a CSLL.

Não se pode presumir que pagamentos efetuados a administradores, apenas porque não obrigatórios sob o ponto de vista da legislação trabalhista, devem necessariamente ser considerados “gratificações” ou atos de mera “liberalidade” da empresa. O fato de o pagamento não ser obrigatório com base na lei trabalhista não faz com que a despesa deva automaticamente ser considerada como não necessária. Permanece aplicável regra do artigo 299

do RIR/1999, que condiciona a dedutibilidade da despesa à comprovação de sua necessidade, usualidade e normalidade.

Assim, se a empresa comprova que, por meio de seus canais institucionais próprios, prometeu pagar determinada remuneração a seus dirigentes no contexto de contraprestação ao exercício da respectiva função, a despesa é necessária, sendo improcedente a glosa baseada unicamente na alegação de que se trata de despesa não obrigatória por lei.

Ante o exposto, na parte admitida, oriento meu voto para dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo nesse ponto.

Multas isoladas

O acórdão recorrido afirma a possibilidade de se exigir as multas isoladas lançadas e, nesse ponto, com a devida vênia, também merece reforma.

Ressalto que, quanto à matéria, não é possível a *aplicação direta* da súmula CARF n.º 105, dado que o lançamento da multa isolada foi fundamentado na redação do artigo 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007 e tal enunciado faz referência à redação original do artigo 44 da Lei 9.430/1996, *in verbis*:

Súmula CARF 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 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.

No caso, **o auto de infração ora discutido cobra multas isoladas pela falta de recolhimento de estimativas em determinados meses de 2009**, bem como **multa de ofício sobre o tributo apurado como devido no ajuste anual relativo ao mesmo ano-calendário**. Tais penalidades foram aplicadas na vigência da Lei 9.430/1996 com as alterações promovidas pela Lei 11.488, que é de 15 de junho de 2007 (produto da conversão da MP 351, de 22.01.2007).

Ocorre que, muito embora a Lei 11.488/2007 tenha trazido alterações no **texto** do artigo 44 da Lei 9.430/1996, a **norma**, em sua essência, não foi alterada, sobretudo no que diz respeito à cobrança da multa isolada.

É dizer, a simples mudança na *forma de escrever* o disposto no art. 44 da Lei 9.430/1996, com a devida vênia, não muda a *norma*, tampouco a natureza da multa isolada em relação à multa de ofício, quando esta é aplicada no caso concreto.

Riccardo Guastini aponta a diferença entre texto e norma, indicando que o texto é o objeto da interpretação jurídica, sendo a norma o seu resultado. O autor define interpretação jurídica como “*a atribuição de sentido (ou significado) a um texto normativo.*” (GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Edson Bini (trad.). São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 23). Assim, o discurso do intérprete seria construído na forma do enunciado standard “T significa S”, em que T equivale ao texto normativo e S equivale ao sentido ou significado que lhe é atribuído.

Nesse passo, ao buscarmos a compreensão de uma "norma", iniciamos pela leitura do texto, ou seja, do enunciado enquanto suporte (físico) de significações. Interpretando-se o texto, buscam-se as significações contidas nos enunciados, ou seja, as proposições (sentidos). A partir daí é possível conjugar as proposições (sentidos de enunciados) de acordo com determinado esquema formal, de maneira que se compreenda um comando de dever-ser -- o esquema formal de acordo com o qual se conjugam enunciados de forma a se obter um mínimo deontico completo (norma jurídica) pode ser representado por $D[f \rightarrow (S' R S'')]$, ou seja: deve ser que, dado o fato f , então se instale a relação jurídica R entre os sujeitos S' e S'' (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 4a Ed., São Paulo: Saraiva, 2006, p. 24).

A análise comparativa dos textos revela que, de fato, a alteração legislativa não mudou a hipótese de aplicação da multa isolada. Veja-se:

Lei 9.430/1996 (redação original)	Lei 9.430/1966 (redação dada pela Lei 11.488/2007)
<p>Art. 44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:</p> <p>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;</p> <p>(...)</p> <p>Parágrafo 1º - As multas de que trata este artigo serão exigidas:</p> <p>I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;</p> <p>(...)</p> <p>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;</p>	<p>Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)</p> <p>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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)</p> <p>II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)</p> <p>(...)</p> <p>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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)</p>

Percebe-se que, seja antes seja depois da alteração legislativa, a **norma** a ser extraída do texto de lei permaneceu exatamente a mesma, qual seja:

* (hipótese:) ocorrendo a falta de pagamento de estimativa mensal

--> deve ser -->

* (consequência:) aplicada a multa a ser exigida isoladamente sobre o valor da estimativa não paga, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

Corroborando esta conclusão, vemos que a exposição de motivos da Medida Provisória 351/2007, que foi convertida na Lei n.º 11.488/2007 e alterou o artigo 44 a respeito da multa isolada, atesta que a única alteração veiculada por aquela norma foi quanto ao percentual da multa isolada:

A alteração do artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa de mora.

Portanto, mesmo após a alteração do texto da Lei 9.430/1996 promovida pela MP 351/2007 / Lei 11.488/2007, a norma de imposição da multa isolada permanece idêntica, salvo quanto ao percentual aplicado, agora de 50%, quando anteriormente era de 75%.

Considerando isso, não há porque dizer que a alteração do texto de lei possa ter tido alguma influência quanto ao racional do enunciado da Súmula CARF 105.

Complementando este raciocínio, vale analisar os acórdãos precedentes que orientaram a edição deste enunciado sumular. Nesse ponto, faço referência ao minucioso estudo empreendido pelo então Conselheiro Luis Flavio Neto em seu voto vencido no acórdão 9101-003.831, de 2 de outubro de 2018.

Não havendo motivos para afastar-se a *ratio decidendi* da Súmula CARF 105 para fatos ocorridos após a edição da Lei n. 11.488/2007, especialmente por força do princípio da consunção, conclui-se que esta permanece plenamente aplicável.

De se notar, ademais, que não se nega tratar-se de punição pelo descumprimento de **deveres diferentes** (a multa isolada como pena por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual). Ocorre que, sempre que a falta de recolhimento da estimativa refletir no valor do ajuste anual devido e este não for recolhido, ensejando a aplicação da multa de ofício, teremos uma dupla repercussão da primeira infração, já que esta ensejará, ao mesmo tempo, a exigência da multa isolada e da multa de ofício.

É relevante o fato de a estimativa ser mera antecipação do tributo devido no ajuste anual, sendo de se ressaltar a impossibilidade de se punir, **ao mesmo tempo**, uma **conduta ilícita** e seu **meio de execução**.

Neste sentido, havendo aplicação de multa de ofício pela ausência de recolhimento do ajuste anual, há que se considerar a multa isolada inexigível, eis que absorvida por esta. E isso não porque se trate da mesma pena (porque não é), mas simplesmente porque, quando uma conduta punível é etapa preparatória para outra, também punível, pune-se apenas o ilícito-fim, que absorve o outro.

Dito de outra forma, não se nega que, no caso, é impróprio falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: a hipótese de incidência da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais, e a hipótese de incidência da multa proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período. Não obstante, porque uma das condutas funciona como etapa preparatória para a outra, em matéria de penalidades deve-se aplicar o princípio da absorção ou consunção.

A matéria é pacífica na doutrina penal, sendo certo, por exemplo, que um indivíduo que falsifica identidade para praticar estelionato apenas responderá pelo crime de estelionato, e não pelo crime de falsificação de documento – tal entendimento está, inclusive, pacificado na Súmula 17 do Superior Tribunal de Justiça: “*Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido*”. E isso é assim não porque as condutas se confundam (já que uma coisa é falsificar documento e outra é praticar estelionato), sendo certo também que as penas previstas são diversas e visam a proteger diferentes bens jurídicos, mas simplesmente porque, quando uma conduta for etapa preparatória para a outra, a sua punição é absorvida pela punição da conduta-fim.

Segundo Rogério Grecco, mostra-se cabível falar em princípio da consunção nas seguintes hipóteses: i) quando um crime é meio necessário, fase de preparação ou de execução de outro crime; ii) nos casos de antefato ou pós-fato impunível (Manual de Direito Penal. Parte 16ª ed. São Paulo: Atlas, p.121). Compreendo que o caso das estimativas que repercutem no valor devido no ajuste anual encaixa-se perfeitamente na primeira hipótese.

Neste tema, elucidativo o trecho do voto do então conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima no acórdão CSRF/0105.838, e 15 de abril de 2008 (o qual é citado nos votos condutores dos acórdãos 9101001.307 e 9101001.261, que, por sua vez, são precedentes que inspiraram a edição da Súmula CARF n. 105):

(...)

Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam "princípio da consunção".

Segundo as lições de Miguel Reale Junior: "pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos

grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave..." E prossegue "no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave".

Assim, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada. Cobrase apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.

Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é absorvida pela aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades — de mora e de ofício — na mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dosimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.

(...)

É por isso que, mesmo após a alteração da Lei 9.430/1966, promovida pela Lei 11.488/2007, prevalece, em caso de dupla penalização, as razões de decidir (*ratio decidendi*) que orientaram o enunciado da Súmula CARF n. 105, que diz:

Súmula CARF 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Neste sentido, aliás, em seu voto no acórdão 9101-005.824, o i. Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli muito bem apontou os pontos em comum quanto ao entendimento dos julgadores desta 1ª Turma da CSRF que concluem que, mesmo após a alteração legislativa trazida pela Lei 11.488/2007, ainda não poderia haver a cobrança concomitante das multas isolada e de ofício:

A discussão sobre a legitimidade ou não da cobrança cumulativa de multa isolada e multa de ofício não é recente, mas é tema que ainda possui celeuma.

Com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado que: “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.”

Na prática, a Súmula aplica-se indubitavelmente para os fatos compreendidos até dezembro/2006.

Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial, na linha do que argumenta a Recorrente, que sustenta que, após a nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007 (conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007) ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria mais espaço para interpretação diversa daquela que conclui pela possibilidade jurídica da exigência de

multa isolada sobre estimativas mensais não recolhidas, mesmo nos casos em que também houver sido formulada exigência de multa de ofício em razão da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados no final do mesmo ano de apuração.

Por essa linha de pensamento, o Legislador teria prescrito sanções autônomas e inconfundíveis, autorizando ao fisco, na hipótese do contribuinte deixar de recolher estimativas mensais de IRPJ e CSLL, inclusive aquelas apuradas de ofício e, paralelamente, não recolher integralmente estes mesmos tributos no final do período de apuração, aplicar as duas sanções concomitantemente (multa de ofício sobre o IRPJ/CSLL devidos e não recolhidos + multa isolada sobre as estimativas “em aberto”).

Vejamos, então, o que dispõe o art. 44 da Lei n.º 9.430/96, com a redação dada pela MP n.º 351/2007 (convertida na Lei n.º 11.488/2007):

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.”

Da leitura desses dispositivos, verifica-se que a multa de ofício de 75% prevista no inciso I é aplicável nos casos de falta de pagamento de imposto ou contribuição, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Já a multa isolada de 50%, prevista no inciso II, deve incidir sobre o valor das estimativas mensais não recolhidas, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física e 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.

Nesse contexto, não se pode perder de vista que as estimativas são meras antecipações do tributo devido, não figurando, portanto, como tributos autônomos. A propósito, dispõe a Súmula CARF 82 que “após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas”.

Também não nega-se que o não recolhimento das estimativas e o não recolhimento do tributo efetivamente devido são infrações distintas, como foi reconhecido pela própria lei nos incisos I e II acima transcritos. Todavia, e este é o ponto central para a discussão, quando ambas as obrigações não foram cumpridas pelo contribuinte, o princípio da absorção ou consunção impõe que a infração pelo inadimplemento do tributo devido prevaleça, afinal o dever de antecipar o pagamento por meio de estimativas configura etapa preparatória para o dever de recolher o tributo efetivamente devido, este sim o bem jurídico tutelado pela norma.

Adotando, então, uma interpretação histórica e sistemática dos referidos dispositivos legais e Súmulas, verifico que a alteração legislativa mencionada não possui qualquer efeito quanto à aplicação da Súmula CARF nº 105 para fatos geradores posteriores a 2007.

Isso porque a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa (antecipação do tributo devido) não recolhida. Admitir o contrário permitiria punir o contribuinte em duplicidade, em clara afronta aos princípios da consunção, estrita legalidade e proporcionalidade.

Nesse sentido já se manifestou o E. Superior Tribunal de Justiça, destacando-se, por exemplo, a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Ministro Humberto Martins⁶, da 2ª Turma desse E. Tribunal:

"Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações a pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, "a" e "b", em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali decritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas "multas isoladas", portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende reprimir com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta."

⁶ Resp 1.496.354-PR. Dje 24/03/2015.

Esse posicionamento, diga-se, foi ratificado em outros julgados, conforme atesta, também de forma exemplificativa, a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. [...]. CUMULAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO E ISOLADA. IMPOSSIBILIDADE.

[...]

2. Nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, seria cabível a multa de ofício ou no percentual de 75% (inciso I), ou aumentada de metade (parágrafo 2º), não se cogitando da sua cumulação.” (Resp 1.567.289-RS. Dje 27/05/2016).

E mais recentemente, em Sessão de 1º de setembro de 2020, esta C. Turma, por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, em julgamento do qual o presente Relator participou, afastou a concomitância das multas de ofício e isolada para fatos geradores posteriores a 2007.

Do voto vencedor do Acórdão n.º 9101-005.080, do I. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, e do qual acompanhei, extrai-se que:

(...)

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei n.º 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, apenas vindo para cambiar a geografia das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 e deslocou o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulativo do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da coexistência de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inoccorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF n.º 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão n.º 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF n.º 105):

(...)

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.
(destacamos)

Como se observa, o efetivo cerne decisório foi a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário.

Ao passo que as estimativas representam um simples adiantamento de tributo que tem seu fato gerador ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa antecipação mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%.

E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o ius puniendi (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular dano ao Erário (do ponto de vista material), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o princípio da absorção ou da consunção, visando repelir esse bis in idem, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra⁷.

Frise-se que, per si, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva cumulação, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada consequência, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Registre-se que reconhecimento de situação antijurídica não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da consunção, para fazer cessar o bis in idem, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos fato geradores colhidos no lançamento de ofício.

(...)

⁷ Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462.

Digna de nota, também, é a declaração de voto constante desse mesmo Acórdão, da I. Conselheira Livia De Carli Germano, da qual transcrevo o seguinte trecho:

(...)

*Isso porque, de novo, é essencial destacar que, nos presentes autos, não estamos tratando do principal de tributo, mas da **pena** prevista para a conduta consistente em agir em desconformidade com o que prevê a legislação fiscal (dever de adiantar estimativas mensais).*

Neste sentido, a análise dos acórdãos precedentes que orientaram a edição de tal enunciado sumular esclarece que o que não pode ser exigido é apenas o principal da estimativa, visto que este está contido no ajuste apurado ao final do ano-calendário. Não obstante, a pena prevista para o descumprimento do dever de recolher a estimativa permanece - e, até por isso, é denominada “multa isolada”: porque cobrada independentemente da exigibilidade da sua base de cálculo (a própria estimativa devida).

De fato, parece que só faz sentido se falar em exigência isolada de multa quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-calendário, caberia à fiscalização exigir a própria estimativa devida, acrescida de multa e dos respectivos juros moratórios. Ao estabelecer a cobrança apenas da multa (ou seja, a cobrança “isolada”) quando detectada a falta de recolhimento da estimativa mensal, a norma visa exatamente à adequação da exigência tributária à situação fática.

A título ilustrativo, destaco a argumentação constante de trecho do voto condutor do acórdão 101-96.353, de 17/10/2007, que é um dos que orientaram a edição do enunciado da Súmula CARF 82:

(...)

A ação do Fisco, após o encerramento do ano-calendário, não pode exigir estimativas não recolhidas, uma vez que o valor não pago durante o período-base está contido no saldo apurado no ajuste efetuado por ocasião do balanço.

Na prática, a aplicação da multa isolada desonera a empresa da obrigação de recolher as estimativas que serviram de base para o cálculo da multa. O imposto e a contribuição não recolhidos serão apurados na declaração de ajuste, se devidos.

(...)

Portanto, compreendo que os argumentos acima não são suficientes para levar ao cancelamento da exigência de multas isoladas.

Não obstante, -- e aqui reside especificamente o ponto em que, com o devido respeito, discordo do voto da i. Relatora -- compreendo que a cobrança de multa isolada não pode prevalecer se e quando tenha sido aplicada a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor tal como apurado no ajuste anual.

Não nego que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida versus valor do ajuste anual devido), assim como não nego que se trata de punição pelo descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual).

Ocorre que, sempre que a falta de recolhimento da estimativa refletir no valor do ajuste anual devido e este não for recolhido, ensejando a aplicação da multa de ofício, teremos uma dupla repercussão da primeira infração, já que esta ensejará, ao mesmo tempo, a exigência da multa isolada e da multa de ofício.

*Aqui, sim, é relevante o fato de a estimativa ser mera antecipação do tributo devido no ajuste anual, sendo de se ressaltar a impossibilidade de se punir, **ao mesmo tempo, uma conduta ilícita e seu meio de execução.***

Neste sentido, havendo aplicação de multa de ofício pela ausência de recolhimento do ajuste anual, há que se considerar a multa isolada inexigível, eis que absorvida por esta. E isso não porque se trate da mesma pena (porque não é), mas simplesmente porque, quando uma conduta punível é etapa preparatória para outra, também punível, pune-se apenas o ilícito-fim, que absorve o outro.

Dito de outra forma, não se nega que, no caso, é impróprio falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: a hipótese de incidência da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais, e a hipótese de incidência da multa proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período. Não obstante, porque uma das condutas funciona como etapa preparatória para a outra, em matéria de penalidades deve-se aplicar o princípio da absorção ou consunção.

A matéria é pacífica na doutrina penal, sendo certo, por exemplo, que um indivíduo que falsifica identidade para praticar estelionato apenas responderá pelo crime de estelionato, e não pelo crime de falsificação de documento – tal entendimento está, inclusive, pacificado na Súmula 17 do Superior Tribunal de Justiça: “Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido”. E isso é assim não porque as condutas se confundam (já que uma coisa é falsificar documento e outra é praticar estelionato), sendo certo também que as penas previstas são diversas e visam a proteger diferentes bens jurídicos, mas simplesmente porque, quando uma conduta for etapa preparatória para a outra, a sua punição é absorvida pela punição da conduta-fim.

Segundo Rogério Grecco, mostra-se cabível falar em princípio da consunção nas seguintes hipóteses: i) quando um crime é meio necessário, fase de preparação ou de execução de outro crime; ii) nos casos de antesfato ou pós-fato impunível (Manual de Direito Penal. Parte 16ª ed. São Paulo: Atlas, p.121). Compreendo que o caso das estimativas que repercutem no valor devido no ajuste anual encaixa-se perfeitamente na primeira hipótese.

Neste tema, elucidativo o trecho do voto do então conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima no acórdão CSRF/0105.838, e 15 de abril de 2008 (o qual é citado nos votos condutores dos acórdãos 9101001.307 e 9101001.261, que, por sua vez, são precedentes que inspiraram a edição da Súmula CARF n. 105):

(...)

Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam "princípio da consunção".

Segundo as lições de Miguel Reale Junior: "pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave..." E prossegue "no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave".

Assim, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada. Cobrase apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.

Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é absorvida pela aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades — de mora e de ofício — na mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dosimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.

(...)

É por isso que, mesmo após a alteração da Lei 9.430/1966, promovida pela Lei 11.488/2007, compreendo que prevalece, em caso de dupla penalização, as razões de decidir (ratio decidendi) que orientaram o enunciado da Súmula CARF n. 105, que diz:

Súmula CARF 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Em síntese, portanto, compreendo que as multas isoladas aplicadas em razão da ausência de recolhimento de estimativas mensais não podem ser cobradas cumulativamente com a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor apurado no ajuste anual do mesmo ano calendário, eis que, embora se trate de penalidades por condutas distintas (e que visam a proteger bens jurídicos diversos, como acima abordado), estamos na esfera de aplicação de penalidades e, aqui, pelo princípio da consunção, quando uma infração (no caso, a ausência de recolhimento de estimativas) é meio de execução de outra conduta ilícita (no caso, a ausência de recolhimento do valor devido no ajuste anual do mesmo ano-calendário), a pena pela infração-meio é absorvida pela pena aplicável à infração-fim.

Estas são as razões pelas quais, novamente pedindo vênias à i. Relatora, orientei meu voto para cancelar as multas isoladas também quanto ao ano calendário de 2007.

Nesse sentido, considero indevida a cobrança de multa isolada.

Em síntese, portanto, as multas isoladas aplicadas em razão da ausência de recolhimento de estimativas mensais não podem ser cobradas cumulativamente com a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor apurado no ajuste anual do mesmo ano calendário, eis que, *embora se trate de penalidades por condutas distintas* (e que visam a proteger bens jurídicos diversos, como acima abordado), estamos na esfera de aplicação de penalidades e, aqui, pelo *princípio da consunção*, quando uma infração (no caso, a ausência de recolhimento de estimativas) é *meio de execução* de outra conduta ilícita (no caso, a ausência de recolhimento do valor devido no ajuste anual do mesmo ano-calendário), a pena pela infração-meio é absorvida pela pena aplicável à infração-fim.

Conclusão

Ante o exposto, na parte admitida, oriento meu voto para dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano