



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 15956.720114/2011-19  
**Recurso n°** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-004.010 – 1ª Turma  
**Sessão de** 12 de fevereiro de 2019  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrentes** MISSIATO INDÚSTRIA E COMERCIO LTDA e  
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL

É conhecido o recurso especial quando houve enfrentamento divergente verificado entre acórdão recorrido e paradigma.

NULIDADE. OMISSÃO.

Diante da omissão da Turma *a quo* a respeito de temas de recurso voluntário, relevantes ao julgamento do processo, reconhecida a nulidade parcial da decisão.

RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE. AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES.

O lucro líquido do exercício não deve sofrer influência de efeitos que não pertençam ao próprio exercício.

RECURSO ESPECIAL DA PGFN. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTOS DEVIDO NO FINAL DO ANO. INOCORRÊNCIA DE *BIS IN IDEM*.

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

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

#### TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL

Estende-se ao lançamento decorrente, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (i) quanto à nulidade do acórdão recorrido, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rêgo, que não conheceram do recurso e (ii) quanto ao momento de reconhecimento de despesa, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso. No mérito, em relação à nulidade, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento parcial, para anular parcialmente o acórdão recorrido, determinando o pronunciamento do Colegiado a quo a respeito das matérias mencionadas em ítems II.9 e II.10 dos embargos de declaração, como também constante do recurso voluntário às fls. 4.077 e seguintes, bem como da análise da postergação alegada pelo contribuinte e, ainda, a análise da base de cálculo da multa isolada, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura e Viviane Vidal Wagner, que lhe negaram provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Lívia De Carli Germano, que deu provimento em maior extensão. Por voto de qualidade, acordam também, em relação ao momento de reconhecimento de despesa, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Demetrius Nichele Macei, Luis Fabiano Alves Penteado e Lívia De Carli Germano, que lhe deram provimento parcial. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Demetrius Nichele Macei, Luis Fabiano Alves Penteado e Lívia De Carli Germano, que lhe negaram provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Lívia De Carli Germano. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rafael Vidal de Araújo. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Rafael Vidal de Araújo e Lívia De Carli Germano. A Conselheira Lívia De Carli Germano declinou do direito de apresentar declaração de voto por falta de tempo hábil entre o julgamento e a formalização, determinada em regime de urgência por decisão judicial.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Livia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

## Relatório

Trata-se de processo originado pela lavratura de auto de infração de IRPJ e CSLL, quanto aos anos de 2009, com imposição de multa de 150%, além de multa isolada sobre estimativas do mês de novembro de 2009.

Extrai-se do Termo de Conclusão de Procedimento Fiscal (fls. 3.880):

*33. Como a questão se refere especialmente ao modo como a fiscalizada contabilizou ajustes de exercícios anteriores, vale lembrar que a Lei 6.404/76 permite apenas duas hipóteses para a realização de ajustes de exercícios anteriores: os decorrentes de efeitos de mudança de critério contábil ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes. Assim dispõe o artigo 186 da aludida lei (...)*

*36. Portanto, se é verdade que a contribuinte constatou que em exercícios anteriores havia registrado IPI a recolher e não o fez, deveria proceder aos ajustes diretamente na conta de ajustes de exercícios anteriores, conta de Lucro / Prejuízo Acumulado, do grupo Patrimônio Líquido, não “contaminando” contas de resultado (de despesa) do exercício a que se referem os ajustes lançados.*

*37. Esta também é a orientação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, no pronunciamento técnico CPC 23 (...)*

*40. Quanto a este pronunciamento e a conclusão da fiscalizada acerca da contabilização, pode-se dizer que o item 44 não confirma o modo pelo qual a fiscalizada apresentou a apuração do resultado do exercício, uma vez que lançou o reconhecimento de renúncia às ações judiciais e administrativas que buscavam o direito a tomada de crédito de IPI dos exercícios de 1997 a 2007, como uma despesa do exercício corrente.*

*41. Referido item deixa claro que a entidade deve retificar os saldos de abertura de “ativos, passivos e patrimônio líquido”, o*

*que não vai ao encontro do procedimento adotado pela fiscalizada de registrar o reconhecimento das renúncias como conta de passivo e a sua contrapartida como “despesas”, alterando substancialmente, a apuração do exercício e, portanto, fazendo aumentar o prejuízo fiscal do ano-calendário de 2009, como se pode constatar no livro de apuração do lucro real, referente a tal período. (...)*

*43. Conforme restou esclarecido, nos termos da legislação societária e segundo normatização contábil, não se poderia reconhecer as contas de despesas de Juros e Multas s/ IPI – MP 470/2009 (3.1.3.8.05.01.01.01.37745), bem como Tributos IPI (3.1.3.8.05.01.01.01.37737) no período de setembro a dezembro de 2009, alterando o resultado do exercício (o IPI não é uma despesa em momento contábil algum). Os ajustes realizados pela fiscalizada deveriam ser lançados diretamente em contas patrimoniais. Assim, o procedimento realizado pela fiscalizada não se coaduna com a legislação societária.*

*44. Com maior razão, ainda, podemos dizer que tal procedimento não está de acordo com a lei tributária. As orientações acima são, há muito tempo, aceitas pela RFB, como se percebe no livro de apuração de perguntas e respostas da Receita Federal do Brasil (...).*

*45. Em relação à questão do IPI, há ainda de se ressaltar que o IPI é cobrado destacadamente dos preços de compra e venda, deve ser contabilizado à parte dos respectivos preços. Dessa forma, quando recuperável o referido tributo, deve ser escriturado em conta de ativo e passivo, não constituindo despesa nem receita, portanto, não afetando o lucro real. Assim, quando houver tributo a ser recuperado, seu valor não compõe o custo, pois o valor do tributo a ser recuperado não se destina à aquisição de estoque, mas, sim, à aquisição do direito de crédito, conforme dispõe o §3º do artigo 289 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3000/1999 (§3º Não se incluem no custo dos impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal). (...)*

O contribuinte apresentou Impugnação Administrativa, decidindo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande pela manutenção integral do lançamento (fls. 4.050):

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

*Ano-calendário: 2009*

*NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Observadas as normas pertinentes ao processo administrativo fiscal, tendo o auto de infração sido lavrado por agente competente e não tendo havido cerceamento do direito de defesa, não há nulidade do lançamento.*

*PRODUÇÃO DE PROVAS. SUSTENTAÇÃO ORAL. PERÍCIA. No âmbito do Processo Administrativo Fiscal não há previsão para sustentação oral e a perícia só é deferida nos casos em que haja necessidade dessa providência.*

*IRPJ. AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES. O lucro líquido do exercício não deve sofrer influência de efeitos que não pertençam ao próprio exercício.*

*MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. Mantém-se a multa qualificada no percentual de 150% em face de a conduta estar em tese enquadrada no art. 71 da Lei nº 4.502,64.*

*MULTA ISOLADA E MULTA ACOMPANHADA DE TRIBUTO. CONCOMITÂNCIA. Por se referirem a infrações distintas, a multa de ofício exigida isoladamente sobre o valor da contribuição apurada por estimativa no curso do ano-calendário, que deixou de ser recolhido, é aplicável concomitantemente com a multa de ofício calculada sobre a contribuição devida com base no lucro real anual igualmente não-recolhida.*

*CSLL. SIMILITUDE DOS MOTIVOS DE AUTUAÇÃO E DAS RAZÕES DE DEFESA. Aplicam-se à CSLL os mesmos argumentos esposados para o IRPJ em face da similitude dos motivos de autuação e das razões de defesa.*

*SÓCIO-GERENTE. RESPONSABILIZAÇÃO. Estando presentes os requisitos prescritos no art. 135 do CTN, correta a responsabilização dos sócios-administradores.*

O contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 4.075), foi julgado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção (acórdão **1401-001.639**, fls. 7.563):

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF*

*Ano-calendário: 2009*

*COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE DA CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. RETIFICAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.*

*O prazo decadencial previsto no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, obsta o direito fazendário na constituição do crédito tributário, e caracteriza uma das modalidades de extinção desse (CTN, art. 156, V e VII), contudo, no caso da compensação, deve ser discutido se houve ou não a homologação tácita do pedido formulado pelo Contribuinte. No caso de retificação da DIPJ apresentada pelo contribuinte em que se altera o valor do crédito tributário, reinicia-se o prazo de 05 para que o Fisco se manifeste a respeito. MULTA QUALIFICADA 150%. Incabível a aplicação de multa qualificada de 150% quando não caracterizada nos autos a prática de dolo, fraude ou simulação.*

*APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA.*

*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. A primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no recolhimento de tributo.*

#### **RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS.**

*A responsabilização tributária, no mínimo, pressupõe que a pessoa indicada tenha tolerado a prática de ato abusivo ou ilegal ou praticado diretamente esta conduta, o que não pode ser confundido com verificado equívoco contábil.*

Em 26/09/2016, os autos foram remetidos à Procuradoria (fls. 7.585), que apresentou recurso especial em 01/01/2016 (fls. 7.586). Neste recurso, alega divergência na interpretação da lei tributária a respeito da **multa isolada sobre estimativas mensais**, indicando como paradigmas os acórdãos: **1301-001.893 e 9101-00.947**.

Consta às fls. 7.606 despacho de saneamento, para corrigir erro material na identificação do número do acórdão (**1401-001.639**). Assim, o acórdão recorrido foi novamente inserido no sistema, com numeração correta, às fls. 7.610. A Procuradoria, devidamente intimada, reiterou as razões de seu recurso especial (fls. 7.633).

O Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção (Conselheiro Rafael Vidal de Araújo) admitiu o recurso da Procuradoria, conforme decisão cujos trechos são reproduzidos a seguir (fls 7.666)

*Examinando os acórdãos paradigmas verifica-se que trazem o entendimento de que é cabível a aplicação a aplicação concomitantemente da multa proporcional de ofício e da multa isolada por falta de recolhimento de tributo calculado sobre a base de cálculo estimada após a entrada em vigor da MP nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007 por falta de cumprimento da obrigação prevista pela sistemática de recolhimento mensal do tributo com base no regime de estimativa, pela totalidade das suas bases de cálculo, afastando ainda a aplicação do enunciado da Súmula CARF nº 105. Assim é plenamente possível a exigência de ambas as multas, por se referirem a infrações distintas, mormente em face da alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007 (convertida na Lei nº 11.488, de 2007) na redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (...)*

*O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que é 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. (...)*

*Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pela PGFN. (...)*

*Com fundamento nos artigos 18, inciso III, 67 e 68, do Anexo, II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial, interposto pela PGFN, admitindo a rediscussão da matéria relativa à concomitância da aplicação da multa proporcional de ofício e da multa isolada por falta de recolhimento de tributo calculado sobre a base de cálculo estimada.*

O contribuinte, intimado em 16/12/2016 (fls. 7.672) acerca do acórdão da Turma Ordinária, do recurso especial e sua admissibilidade.

Nesse contexto, apresentou contrarrazões ao recurso especial, em síntese, requerendo seja negado provimento ao recurso especial da Procuradoria.

O contribuinte ainda apresentou Embargos de Declaração em 19/12/2016, rejeitados pelo Presidente da Turma *a quo*. O contribuinte foi intimado desta decisão em 25/03/2017 (fls. 7.716).

Nesse contexto, o contribuinte apresentou recurso especial, sustentando divergência na interpretação da lei tributária a respeito dos seguintes temas:

- (i) **Nulidade do acórdão recorrido**, pois seria necessária apreciação de todos os pontos suscitados em recurso voluntário, identificando-se os seguintes acórdãos paradigmas: **CSRF/01-03.281 e 203-09.350**;
- (ii) A possibilidade de **reconhecimento de despesas no ano-calendário** do reconhecimento da dívida, com paradigmas nº **1201-001.186**.

O Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção admitiu o recurso especial do contribuinte, *verbis*:

*No que concerne à preliminar de nulidade do acórdão recorrido, a recorrente logrou êxito em demonstrar que há decisões do CARF em que o acórdão foi declarado nulo por vício de omissão, conforme acórdãos paradigmas nos CSRF/01.03.281 e 203.09.350*

*Isso posto, entendo que a preliminar de nulidade do acórdão recorrido por suposto vício de omissão há que ser apreciada pela CSRF, tendo em vista que ficou comprovada a divergência por meio dos paradigmas apontados.*

*Quanto ao argumento de mérito, a matéria litigiosa diz respeito à possibilidade jurídica de o sujeito passivo deduzir como despesa nos meses de setembro, outubro e novembro de 2009, valores de IPI (incluindo multa e juros) relativos a fatos geradores desse imposto ocorridos em anos anteriores, e registrados naqueles anos em conta de receita. De acordo com o sujeito passivo, o lançamento em conta de despesa no ano de 2009 se deu em razão de haver aderido ao REFIS para incluir débitos de IPI de anos anteriores, havendo desistido de ações judiciais em que pedia o reconhecimento do direito de crédito do IPI nas compras de produtos isentos, não tributados e/ou tributados à alíquota zero.*

*De acordo com o autor da ação fiscal, o IPI devido em anos anteriores não poderia ter sido registrado em conta de despesa nos meses de setembro, outubro e novembro de 2009, uma vez que: (i) os erros contábeis de exercícios anteriores não podem afetar o lucro líquido do exercício corrente, devendo, quando for o caso, serem registrados diretamente em conta de patrimônio líquido, qual seja, "lucros ou prejuízos acumulados", conforme disposto no art. 186, §1º, da Lei nº 6.404/67; e (ii) de qualquer forma, de acordo com o art. 289, §3º, do RIR/99, o valor do IPI incidente sobre as compras nunca constitui receita ou despesa, não devendo influir no lucro líquido dos períodos passados nem no do ano de 2009, e nem no lucro real e na base de cálculo da CSLL desses períodos (vide parágrafo 45 do TVF).*

*O litígio ora sob exame diz respeito apenas à matéria descrita em (i), acima, já que a matéria tratada em (ii), embora tenha sido objeto da Resolução nº 1401-000.301 (e-fl. 4126 e ss.), não foi apreciada no acórdão recorrido. (...)*

*Quanto à divergência de interpretação da legislação tributária, entendo que a recorrente logrou êxito em demonstrá-la, mesmo reconhecendo existir apenas similitude fática (e não identidade) entre a situação tratada no presente processo e aquela de que cuida o paradigma.*

*Veja que em ambos os casos o sujeito passivo deixou de pagar (ou pagou a menor) tributos em exercícios anteriores, e, no exercício objeto da autuação, por haver aderido ao REFIS, deduziu como despesa (ou realizou uma exclusão na determinação do lucro real) o montante dos tributos não pagos anteriormente. (...)*

*Com base nas razões expostas, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial do sujeito passivo.*

A Procuradoria apresentou contrarrazões (fls. 7.857), nas quais pede não conhecimento do recurso e, no mérito, não provimento, sem síntese pelas razões seguintes:

- (i) O paradigma nº 1201-001.186 não demonstraria a divergência sobre o momento de reconhecimento de despesa, razão pela qual pede não seja conhecido o recurso especial;
- (ii) No mérito, pede a manutenção do acórdão recorrido, reproduzindo trecho da decisão da DRJ.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Conhecimento: Recurso Especial da Procuradoria

O recurso especial da Procuradoria trata da exigência de multa isolada no ano de 2007, sem que o contribuinte tenha questionado seu conhecimento em razões de recurso especial. Assim, **adoto as razões do Presidente de Câmara para conhecimento do recurso especial da Procuradoria.**

Conhecimento: Recurso Especial do contribuinte

O contribuinte recorreu quanto a duas matérias: (i) nulidade do acórdão recorrido e (ii) momento de reconhecimento de despesa, tendo o Presidente de Câmara admitido o recurso quanto a ambas.

Como a Procuradoria questiona o conhecimento quanto à **segunda matéria** do recurso especial do contribuinte (**acórdão paradigma nº 1201-001.186**), passo a enfrentar o conhecimento neste ponto.

Extrai-se o relato dos fatos no **acórdão paradigma 1201-001.186**:

*Trata, o presente processo da análise manual da PER/DCOMP nº 22398.27779.280803.1.3.03-1707 (fls. 08/13) retificada pela PER/DCOMP nº 11151.48223.151003.1.7.03-3651 (fls. 02/07), relativa a crédito de saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2000, no valor total de R\$ 76.883,05, para compensação com débito de Cofins do período de apuração 07/2003, no valor de R\$ 113.863,80.*

*Conforme Despacho Decisório de 18/07/2008, fls. 345/356, foi indeferido o direito creditório e não homologadas as compensações, vez que a Autoridade Fiscal concluiu pela inexistência de saldo negativo de CSLL a compensar, vez que, após análise da DIPJ/2001, concluiu-se pela apuração de base de cálculo positiva de CSLL não liquidadas integralmente pelas antecipações efetuadas (estimativas pagas e compensadas). (...)*

*A questão determinante da apuração de base de cálculo positiva da CSLL refere-se à glosa de Despesas Operacionais com Impostos, Taxas e Contribuições, exceto IR e CSLL (Ficha 05A, linha 14), no montante de R\$ 67.543.076,11, a qual modificou o Lucro Líquido do Período (Ficha 06A, linhas 31, 41, 46, 51, 53 e 55), e da glosa de Outras Exclusões na apuração da Base de Cálculo da CSLL (Ficha 17, linha 26), feita no valor de R\$ 1.543.950,77(...)*

O voto do Relator, Conselheiro Relator Luis Fabiano Alves Penteado, foi acolhido à unanimidade para considerar indevida a glosa de “outras exclusões”. Reproduz-se trecho do voto nesta matéria, no **acórdão paradigma**:

***Da glosa de valores referentes a “outras exclusões” declarados na DIPJ 2001 (ac 2000) (...)***

*Basicamente, tal valor apropriado ao resultado contábil no ano de 1999. Contudo, em razão da suspensão de exigibilidade obtida nos processos, foram adicionados no Lalur do período de*

*apuração, uma vez que não poderiam ser deduzidos por se tratar de mera provisão.*

*Posteriormente, a Recorrente incluiu tais débitos no Refis no ano de 2000 e deduziu tal despesa. Importante portanto ressaltar que o valor excluído se refere à despesa efetiva e não apenas uma provisão.*

*O procedimento adotado pela Recorrente está correto e devidamente demonstrado nos autos, assim, não há que se falar em glosa dos valores em questão, pois, restam comprovadas as origens dos valores que compõem a exclusão declarada na Ficha 09 A da DIPJ/2001.*

*Sobre a dedutibilidade do REFIS em período-base posterior ao fato gerador dos tributos nele incluídos e, subsidiariamente, sobre inexistência de prejuízo ao erário em razão de mera postergação de despesa.*

*(...)*

*Portanto, a pergunta que deve ser respondida por esta Turma é a seguinte: a dedutibilidade das despesas com tributos está restrita ao período do respectivo fato gerador ou se estende também a período posterior, em que tais débitos são incluídos em Programa de Parcelamento, neste caso, o Refis? (...)*

*No caso em tela, a Recorrente não procedeu à dedução de tais despesas com tributos nos respectivos períodos de ocorrência do fato gerador, pois, tais débitos estava sendo discutidos em ações judiciais e, portanto, o reconhecimento contábil de tais despesas tinham natureza de mera provisão para contingência fiscal, não podendo ser deduzidas na época.*

*A impossibilidade de dedução de tais despesas nos períodos de ocorrência dos fatos geradores, está prevista de forma cristalina no artigo 41 da Lei 8.981/1995: (...)*

*A norma acima é posterior aos períodos em discussão neste processo, contudo, serve para ajudar a entender o procedimento adotado pela ora Recorrente.*

*Atualmente, a regra que conduz a decisão do administrador em constituir ou não uma provisão para contingência é o Pronunciamento Técnico CPC 25, cujo objetivo é “estabelecer que sejam aplicados critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriados a provisões e a passivos e ativos contingentes e que seja divulgada informação suficiente nas notas explicativas para permitir que os usuários entendam a sua natureza, oportunidade e valor”. (...)*

*Primeiramente, é importante observar que o entendimento de que somente seria possível a dedução das despesas com tributos apenas quando da ocorrência do respectivo fato gerador, nos levaria, obrigatoriamente, à uma das seguintes conclusões: i-) seria permitida a dedução da provisão contábil relacionada aos tributos discutidos judicialmente e com exigibilidade suspensa ou ii) em qualquer hipótese em que o contribuinte decidisse discutir um tributo na via judicial, deveria este, necessariamente,*

*abrir mão da respectiva dedução no caso de insucesso, vez que, indubitavelmente, a discussão judicial ultrapassaria o período do fato gerador do tributo.*

*Nenhuma das hipóteses me parece correta e entendo desnecessária estender-me na explicação.*

*A impossibilidade de dedução dos débitos pagos no REFIS, os quais estavam com a exigibilidade suspensa, traz um cenário favorável à Fazenda Pública, pois, verifica-se a antecipação do pagamento de IRPJ/CSLL decorrente da postergação da dedução de despesas.*

*Ademais, o processo realizado está amparado pela legislação vigente, conforme expresso no artigo 6º, § 5º do Decreto Lei nº 1.598/77: (...)*

*Com isso, nota-se que a legislação é permissiva quanto à postergação da dedução da despesa para períodos subseqüentes.*

*No caso em tela, verifica-se que a dedutibilidade da despesa ocorreu quando esta foi de fato incorrida, mesmo momento em que tornou-se plenamente eficaz e exigível, não havendo possibilidade de condição impeditiva.*

*Logo, o momento em que a despesa se torna plenamente eficaz e exigível é no momento em que ocorreu a adesão do REFIS, deixando o débito sua condição de incerteza e passando a ser líquida e certa, vez que a própria adesão ao Refis configura confissão irrevogável e irretratável do contribuinte em relação ao débito.*

*Considerando que a adesão em questão foi realizada em 1º de março de 2000, sua dedutibilidade enquadra-se integralmente no mesmo ano calendário.*

**O caso dos presentes autos foi julgado da forma seguinte pela Turma a quo no acórdão recorrido:**

*Assim, trata o presente feito de autos de infração de IRPJ e CSLL, decorrentes de glosa de despesas registradas nos meses de setembro, outubro e novembro de 2009, conforme relatado pela DRJ:*

*IRPJ - Ajustes de exercícios anteriores. Embora tenha sido consignado na resolução de diligência no sentido de que em relação ao mérito é desnecessária a discussão acerca da correta contabilização do montante de IPI reconhecido pela Recorrente como devido em 2009, ousou discordar por entender que assistia razão à decisão da DRJ, ao concluir que os valores relativos a ajustes de exercícios anteriores decorrentes de retificação de erro devem ser lançados diretamente na conta de lucros acumulados ou prejuízos acumulados sem afetar as receitas e despesas do período-base, com fundamento no art. 186 da Lei nº 6.404/76, esclarecendo que: (...)*

*A questão que se apresenta é se a contribuinte poderia efetuar a contabilização da forma apresentada. Tal forma teve influência no resultado do exercício de 2009.*

*Correta está a autuante em sua conclusão esposada no item 34 do Termo de Conclusão de Procedimento Fiscal supratranscrito. A legislação societária estabelece que o lucro líquido do exercício não deve sofrer influência de efeitos que não pertençam ao próprio exercício.*

*Assim, valores relativos a ajustes de exercícios anteriores decorrentes de retificação de erro devem ser lançados diretamente na conta de lucros acumulados ou prejuízos acumulados sem afetar as receitas e despesas do período-base. Tal conclusão está baseada no art. 186 da Lei nº 6.404/76. (...)*

*Portanto, respeitado entendimento em sentido contrário, voto pela manutenção da decisão da DRJ.*

Os acórdãos recorrido e paradigma são similares para o conhecimento do recurso especial quanto à segunda matéria. Com efeito, a situação fática relatada nos casos é de contribuinte que deixou de pagar tributos em períodos anteriores e, posteriormente, com adesão a parcelamento especial, deduziu como despesa. A despeito de tal similitude, a conclusão jurídica dos acórdãos paradigma e recorrido é divergente, justificando-se o **conhecimento do recurso especial quanto a esta matéria**.

A despeito da Procuradoria não ter questionado o conhecimento do recurso quanto à primeira matéria (nulidade), diante de debates na reunião de janeiro de 2019, quando colocado o processo em pauta, complemento o voto então apresentado. Assim, passo à análise de similitude fática e divergência na interpretação da lei tributária a respeito do primeiro tema do recurso: nulidade do acórdão recorrido.

Lembro que o recurso do contribuinte, quanto a esta matéria, fundamentou-se na divergência com dois acórdãos: **CSRF/01-03.281** e **203-09.350**

O **primeiro acórdão identificado como paradigma (CSRF 01-03.281)** tem a seguinte ementa:

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DECISÃO DE SEGUNDA INSTÂNCIA - NULIDADE - Anula-se a decisão proferida com flagrante omissão quanto à matéria sobre a qual competiria manifestar-se, devendo outra ser prolatada.*

O Colegiado julgou da forma seguinte o **primeiro paradigma (CSRF 01-03.281)**:

*Conforme relatado, verifica-se que a contribuinte solicitou restituição de imposto de renda retido na fonte em decorrência de sua adesão a "Programa de Incentivo a Aposentadoria".*

*Os valores recebidos em decorrência à adesão a esse plano não foram reconhecidos pelo ilustre Delegado da Receita Federal de Julgamento como isentos e, ainda, que o pleito encontrava-se decadente.*

*Embora em seu recurso voluntário a petionária também se refira a sua adesão ao Programa de Incentivo à Aposentadoria", a Sexta Câmara julgou a matéria como se tratasse a adesão a "Programa de Demissão Voluntária".*

*Não vislumbro, no Acórdão recorrido qualquer referência a Programa de Incentivo a Aposentadoria ou mesmo a equiparação de rendimentos assim recebidos àqueles decorrentes de adesão a Programa de Demissão Voluntária, esse último taxativamente aceito como isento pela i. autoridade julgadora de singelo grau.*

*Entende esta Relatora, não obstante o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional ater-se ao instituto da decadência, ter a C. Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes incorrido em flagrante omissão, ou seja, deixou-se de julgar a matéria objeto do pleito.*

*Em assim sendo, em preliminar, conduzo meu voto no sentido de se ANULAR o Acórdão nº 106-11.393, determinando o retorno dos autos à Colenda Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, para que profira nova decisão, apreciando devidamente a matéria, em boa e devida forma.*

O caso julgado pelo primeiro paradigma, portanto, tem similitude com os fatos dos autos. No caso dos autos, lembro, o contribuinte sustenta que haveria omissão do acórdão recorrido na apreciação de matéria cujo conhecimento lhe foi devolvido, mesmo com alegação em recurso voluntário e embargos de declaração.

Pondero que a pequena distinção fática (no acórdão paradigma, a análise da citada nulidade foi efetuada de ofício) não prejudica a análise do cerne do julgamento, consistente em omissão do colegiado em julgar tema referido em razões de recurso, relacionado à interpretação dos artigos 31 e 59, do Decreto nº 70.235/1972.

O Manual de Admissibilidade do Recurso Especial explicita no capítulo 2.4.1.1 a possibilidade de conhecimento de recurso na hipótese de tratarem de normas gerais:

*É possível a demonstração de divergência jurisprudencial mediante o cotejo de acórdãos que, embora tratem de espécies de incidências diversas (ex.: o recorrido trata de IRPJ e o paradigma de ITR), a matéria suscitada diga respeito a normas gerais (ex.: necessidade de pagamento antecipado, para aplicação da decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN).*

Diante disso, **conheço o recurso especial quanto ao primeiro acórdão paradigma (CSRF 01-03.281).**

Colaciona-se, a seguir, a ementa do **segundo acórdão paradigma** nesta matéria (203-09.350):

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL — RELATÓRIO IMPRECISO E FALTA DE APRECIÇÃO PELA DECISÃO DE MATÉRIA SUSCITADA NA DEFESA - NULIDADE POR PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA — Relatório*

*elaborado com imprecisão, bem como falta de apreciação de todos os argumentos apresentados na defesa apresentada. Anula-se a decisão proferida com flagrante omissão quanto à matéria sobre a qual competiria manifestar-se, devendo outra, em boa forma, ser prolatada. Processo ao qual se anula a partir da decisão de primeira instância, inclusive.*

E as razões que conduziram o Colegiado à anulação de decisão administrativa no **segundo paradigma (203-09.350)**, conforme voto da ex-Conselheira Maria Teresa Martínez López:

*Primeiramente, como questão de ordem, levanto a nulidade da decisão de primeira instância, dentro do contexto das normas que regem o processo administrativo fiscal. (...)*

*O artigo 31 do Decreto nº 70.235/72 elenca os elementos essenciais da decisão: relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação. A finalidade do relatório é, sobretudo, descrever, com precisão, os fatos para conhecimento das autoridades que compõem o órgão colegiado de julgamento e que irão votar decidindo a controvérsia. Nele o julgador firmará os alicerces de sua atuação, expondo os fatos que envolvem a pretensão fiscal e sua contraposição, assim como os argumentos carreados ao processo.*

*A determinação para que o relatório seja resumido deve-se ao fato de que não há interesse dos julgadores em conhecer toda e qualquer matéria trazida aos autos, mas sobretudo a litigiosa.*

*O relatório deve consignar todas as ocorrências relevantes do processo de maneira sucinta e sem redundâncias, evitando-se omitir fatos determinantes, descrevê-los em termos exagerados ou deformar seu sentido.*

*O relatório mal elaborado não só prejudica o entendimento da controvérsia como também pode induzir o julgador a erro. Arruda Alvim, a propósito do tema, esclarece: "A ausência absoluta de relatório, fazendo-se pura e simplesmente remissão a uma peça do processo, para que esta sirva de relatório e fundamentos, sempre ensejou a anulação de decisões tais." A reversão de decisão contrária originada por deficiências no relatório deve ser intentada por meio de recurso à instância revisora, requerendo-se que se declare a nulidade do ato decisório por erro ou omissão nas informações factuais constantes do relatório. É o que se depreende do Acórdão nº 105-11.812, de 18 de setembro de 1997, assim ementado: (...)*

*Como conseqüência do acima exposto, verifico que a decisão proferida incorreu em flagrante omissão quanto à compensação de créditos recolhidos a título de FINSOCIAL, alegada pela contribuinte em primeira instância e reiterada em grau de recurso. Em princípio, se um ato é nulo, por decorrência lógica, todos os posteriores serão também nulos.*

*Sobre o assunto, a Câmara Superior de Recursos Fiscais já se manifestou pela nulidade da decisão que não enfrenta todos os argumentos de defesa, conforme ementa a seguir transcrita:*

*É necessário que o julgador, ao decidir sobre a controvérsia, justifique porque acolheu ou não a posição do contribuinte. Para tanto, deve analisar os argumentos expostos na impugnação para posteriormente concluir com firmeza e assentar o decisório em fundamentos que justifiquem a sua conclusão, sob pena de incorrer em cerceamento do direito de defesa do contribuinte.*

*Forte nas conclusões expostas, voto no sentido de anular o processo administrativo a partir da decisão de primeira instância, inclusive, para que outra seja proferida em boa forma, nos termos da legislação aplicável*

Neste segundo paradigma, também consta a apreciação da nulidade da decisão de Turma Ordinária, diante de omissão a respeito de matéria debatida nos autos. Nesse sentido, concluiu o Colegiado pela nulidade de decisão omissa, entendimento divergente do manifestado em decisão de admissibilidade dos embargos de declaração nos presentes autos. Assim, entendo que há também divergência na interpretação da lei tributária entre o segundo acórdão paradigma (**203-09.350**).

Afinal, se os acórdãos paradigmas - de ofício - julgaram nula decisão por falta de apreciação de tema de recurso, com mais razão poderia - em tese, já que tratamos de conhecimento - reconhecer a nulidade devidamente tratada em razões de recurso especial.

Acrescento que o Manual de Admissibilidade do Recurso Especial prevê que o despacho de admissibilidade dos embargos de declaração compõe o acórdão recorrido:

*Para fins de análise da existência de prequestionamento, considera-se integrado ao acórdão recorrido o conteúdo do despacho de rejeição dos Embargos de Declaração.*

Diante disso, resta evidente a divergência entre entendimento manifestado no presente processo e o entendimento dos paradigmas. Por tais razões, **conheço do recurso do contribuinte quanto a ambas as matérias.**

#### Mérito: recurso especial do contribuinte – Nulidade do acórdão recorrido

O contribuinte sustenta que seria nulo o acórdão recorrido pois teria deixado de apreciar pontos relevantes do recurso voluntário.

Analisarei separadamente tais alegações, principiando pela alegação dos **efeitos da desistência de ações judiciais em 2009 e adesão a parcelamento especial.**

Com efeito, desde o TVF é mencionada a adesão ao parcelamento especial e desistência do processo judicial. A despeito disso, entendeu o auditor fiscal pelo lançamento tributário. O tema foi devidamente prequestionado pelo contribuinte, constando em razões de impugnação e recurso voluntário.

Neste ponto, entendo que **não há qualquer nulidade do acórdão recorrido.** Ao adotar a fundamentação do TVF e acórdão da DRJ, o acórdão recorrido interpreta o artigo 186, da Lei das S.As. e forma distinta da pleiteada pelo contribuinte. O que o contribuinte

pretende é a reforma do entendimento da Turma Ordinária, no mérito, sem que se vislumbre qualquer nulidade neste ponto.

O contribuinte, entendendo pela omissão do acórdão da Turma Ordinária, o contribuinte apresentou embargos de declaração tratando especificamente deste ponto:

*II.6. Não se pode olvidar que o prejuízo fiscal apurado pela embargante teve como fato gerador a desistência da ação judicial em curso em desfavor da União, que perseguia o reconhecimento do crédito de IPI.*

*Assim, ao desistir da ação, automaticamente, a embargante reconheceu o débito conforme previsto na legislação vigente, gerando uma despesa dedutível e, por consequência, um aumento de seu prejuízo fiscal. (...)*

O Presidente da 1ª Turma da 4ª Câmara, Conselheiro Antonio Bezerra Neto, rejeitou os embargos de declaração:

*Todavia, revelam-se manifestamente improcedentes, uma vez que todas as supostas obscuridades, omissões e contradições apontadas pela embargante têm como pressuposto lógico a revisão daquilo que fora decidido no acórdão embargado, ou seja, que "os valores relativos a ajustes de exercícios anteriores decorrentes de retificação de erro devem ser lançados diretamente na conta de lucros acumulados ou prejuízos acumulados sem afetar as receitas e despesas do período-base, com fundamento no art. 186 da Lei nº 6.404/76" (e-fl. 7619).*

**Assim, entendo que não há nulidade do acórdão recorrido pela falta de pronunciamento a respeito da adesão ao parcelamento especial e desistência de ações judiciais**, considerando que adotada fundamentação de lançamento tributário e TVF.

Além disso, em seus embargos de declaração o contribuinte sustentou que:

*II.9. In concreto, clarividente que a contribuinte, ora embargante, simplesmente reconheceu a despesa dedutível no resultado do período questionado pelo Fisco, em razão do novo fato, fundamentada na MP 470/2009 e na Lei n. 11.941/09, registrando contabilmente a desistência das ações judiciais onde acreditava na existência dos créditos de IPI, reconhecendo, neste momento, o passivo tributário. (...)*

*II.10. Restou sem enfrentamento, ainda, pelo acórdão embargado, a alegação da contradição existente no entendimento do Fisco referente à ratificação do ato fiscalizatório, que entendeu indevida a alteração da escrituração fiscal de períodos anteriores em relação à exclusão da receita intitulada "crédito de IPI" versus a posição favorável em relação às adições praticadas pelo contribuinte.*

Em recurso voluntário (fl. 4077 e seguintes) tratou deste equívoco, mencionando que *"por uma questão legal a RECORRENTE renunciou ao crédito de IPI apropriado no período, não resta dúvida de que a contabilidade deve ser revista"*.

O recurso voluntário também menciona a postergação, verbis: *"o não estorno da receita da RECORRENTE, antes da base de cálculo do IR e da CSLL, na proporção direta do IPI"*

*que tinha lançado contra si pela RFB, ao longo de 10 anos (1997), gerou uma ostergação do aproveitamento do Prejuízo, reduzindo, portanto, o lucro dos períodos anteriores, em razão do que é certo que seja lançamento em 2009, em virtude de erro de exercícios anteriores, é plenamente possível e legalmente permitido”.*

O recurso especial, nesse contexto, pretende o reconhecimento da nulidade do acórdão recorrido por falta de análise de tais alegações do recurso voluntário.

O Decreto n. 70.235/1972 prevê os requisitos de decisão administrativa, *verbis*:

*Art. 31. A decisão conterà relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

A falha na fundamentação da decisão administrativa, assim, impõe o reconhecimento de sua nulidade, especialmente quando vislumbrada preterição do direito de defesa, como explicita o artigo 59, do Decreto n. 70.235/1972:

*Art. 59. São nulos: (...)*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.*

*§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.*

*§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

A remansosa jurisprudência do E. Superior Tribunal de Justiça é pela nulidade de decisão que não aprecia matéria levada ao conhecimento do órgão julgador:

*“Se, apesar de provocado via embargos de declaração, o tribunal a quo se nega a emitir pronunciamento acerca dos pontos tidos como omissos, contraditórios ou obscuros, deve o recorrente especial alegar contrariedade ao art. 535 do CPC, pleiteando a anulação do acórdão proferido quando do julgamento dos embargos, ao invés de insistir na tese da violação aos dispositivos legais cujas matérias não foram apreciadas e solucionadas ” (RSTJ 92/121)*

A doutrina de Rodolfo de Camargo Mancuso é no mesmo sentido:

*“Parece indisputável que as conseqüências da leniência, da recalcitrância ou da recusa injustificada do Tribunal a quo, no*

*tocante ao que constitui objeto dos embargos declaratórios prequestionadores (condutas aquelas configuradoras de negativa de prestação jurisdicional!) não podem recair sobre a parte que, diligentemente, intenta pavimentar o acesso ao STF ou ao STJ, tendo que, para tal, trazer à baila questão constitucional ou de direito federal comum. (...)*

*Se a parte sustentou a falta de uma das condições da ação, opôs embargos de declaração e, ainda assim, o tribunal a quo permaneceu silente, deverá o Superior Tribunal de Justiça anular a decisão para que outra seja proferida em seu lugar em decorrência da violação aos arts. 535 e ss. Do Código de Processo Civil.” (Recurso Extraordinário e Recurso Especial, 13ª. Edição, São Paulo, Revista dos Tribunais, 2015, p. 325)*

**Assim, dou provimento parcial ao recurso para anular parcialmente a decisão da Turma de origem, determinando o pronunciamento a respeito das matérias mencionada em itens II.9 e III.10, supra, dos embargos de declaração, como também constante do recurso voluntário às fls. 4.077 e seguintes, como também a respeito da postergação.**

Ressalto que o julgamento da Turma Ordinária poderá impactar no cálculo da multa isolada, caso acolhido o recurso voluntário do contribuinte. Assim, voto para que a Turma a quo analise a base de cálculo da multa isolada, considerando a análise a respeito dos pontos omitidos acima citados

Mérito: recurso especial do contribuinte – possibilidade de reconhecimento de despesa no ano de 2009

O Auto de Infração teve por fundamento a necessidade de ajustes diretamente na conta de ajustes de exercícios anteriores, conta de Lucro / Prejuízo acumulado:

*36. Portanto, se é verdade que a contribuinte constatou que em exercícios anteriores havia registrado IPI a recolher e não o fez, deveria proceder aos ajustes diretamente na conta de ajustes de exercícios anteriores, conta de Lucro / Prejuízo Acumulado, do grupo Patrimônio Líquido, não “contaminando” contas de resultado (de despesa) do exercício a que se referem os ajustes lançados.*

O artigo 186, da Lei 6.404/1976 – que fundamenta o auto de infração – explicita a possibilidade de ajustes de exercícios anteriores, decorrentes da existência de erro, *verbis*:

*Art. 186. A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados discriminará:*

*I - o saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores e a correção monetária do saldo inicial;*

*II - as reversões de reservas e o lucro líquido do exercício;*

*III - as transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo ao fim do período.*

*§ 1º Como **ajustes de exercícios anteriores** serão considerados **apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.***

*§ 2º A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados deverá indicar o montante do dividendo por ação do capital social e poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido, se elaborada e publicada pela companhia.*

O §1º do artigo 186 deixa claro que apenas os “efeitos da mudança de critério contábil” ou “retificação de erro imputável a determinado exercício anterior” serão considerados “ajustes de exercícios anteriores” e, portanto, submetidos ao regramento do artigo 186.

Ocorre que apenas com a desistência, em 2009, as despesas tornaram-se líquidas, razão pela qual deveriam impactar no resultado de 2009, como prescreve o CPC 32:

*80. Os componentes da despesa (receita) tributária podem incluir: (...)*

*(h) valor de despesa (receita) tributária relacionada àquelas alterações nas políticas e aos erros contábeis que estão incluídos em lucros ou prejuízos de acordo com Pronunciamento Técnico CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificações de Erro, porque tais valores não podem ser contabilizados retrospectivamente.*

matéria: Ressalto os termos do acórdão paradigma, pertinentes na apreciação da

***Da glosa de valores referentes a “outras exclusões” declarados na DIPJ 2001 (ac 2000) (...)***

*Basicamente, tal valor apropriado ao resultado contábil no ano de 1999. Contudo, em razão da suspensão de exigibilidade obtida nos processos, foram adicionados no Lalur do período de apuração, uma vez que não poderiam ser deduzidos por se tratar de mera provisão.*

*Posteriormente, a Recorrente incluiu tais débitos no Refis no ano de 2000 e deduziu tal despesa. Importante portanto ressaltar que o valor excluído se refere à despesa efetiva e não apenas uma provisão.*

*O procedimento adotado pela Recorrente está correto e devidamente demonstrado nos autos, assim, não há que se falar em glosa dos valores em questão, pois, restam comprovadas as origens dos valores que compõem a exclusão declarada na Ficha 09 A da DIPJ/2001.*

*Sobre a dedutibilidade do REFIS em período-base posterior ao fato gerador dos tributos nele incluídos e, subsidiariamente,*

*sobre inexistência de prejuízo ao erário em razão de mera postergação de despesa. (...)*

*Portanto, a pergunta que deve ser respondida por esta Turma é a seguinte: a dedutibilidade das despesas com tributos está restrita ao período do respectivo fato gerador ou se estende também a período posterior, em que tais débitos são incluídos em Programa de Parcelamento, neste caso, o Refis? (...)*

*No caso em tela, a Recorrente não procedeu à dedução de tais despesas com tributos nos respectivos períodos de ocorrência do fato gerador, pois, tais débitos estava sendo discutidos em ações judiciais e, portanto, o reconhecimento contábil de tais despesas tinham natureza de mera provisão para contingência fiscal, não podendo ser deduzidas na época.*

*A impossibilidade de dedução de tais despesas nos períodos de ocorrência dos fatos geradores, está prevista de forma cristalina no artigo 41 da Lei 8.981/1995: (...)*

*A norma acima é posterior aos períodos em discussão neste processo, contudo, serve para ajudar a entender o procedimento adotado pela ora Recorrente.*

*Atualmente, a regra que conduz a decisão do administrador em constituir ou não uma provisão para contingência é o Pronunciamento Técnico CPC 25, cujo objetivo é “estabelecer que sejam aplicados critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriados a provisões e a passivos e ativos contingentes e que seja divulgada informação suficiente nas notas explicativas para permitir que os usuários entendam a sua natureza, oportunidade e valor”. (...)*

*Primeiramente, é importante observar que o entendimento de que somente seria possível a dedução das despesas com tributos apenas quando da ocorrência do respectivo fato gerador, nos levaria, obrigatoriamente, à uma das seguintes conclusões: i-) seria permitida a dedução da provisão contábil relacionada aos tributos discutidos judicialmente e com exigibilidade suspensa ou ii) em qualquer hipótese em que o contribuinte decidisse discutir um tributo na via judicial, deveria este, necessariamente, abrir mão da respectiva dedução no caso de insucesso, vez que, indubitavelmente, a discussão judicial ultrapassaria o período do fato gerador do tributo.*

*Nenhuma das hipóteses me parece correta e entendo desnecessária estender-me na explicação.*

*A impossibilidade de dedução dos débitos pagos no REFIS, os quais estavam com a exigibilidade suspensa, traz um cenário favorável à Fazenda Pública, pois, verifica-se a antecipação do pagamento de IRPJ/CSLL decorrente da postergação da dedução de despesas.*

*Ademais, o processo realizado está amparado pela legislação vigente, conforme expresso no artigo 6º, § 5º do Decreto Lei nº 1.598/77: (...)*

*Com isso, nota-se que a legislação é permissiva quanto à postergação da dedução da despesa para períodos subsequentes.*

*No caso em tela, verifica-se que a dedutibilidade da despesa ocorreu quando esta foi de fato incorrida, mesmo momento em que tornou-se plenamente eficaz e exigível, não havendo possibilidade de condição impeditiva.*

*Logo, o momento em que a despesa se torna plenamente eficaz e exigível é no momento em que ocorreu a adesão do REFIS, deixando o débito sua condição de incerteza e passando a ser líquida e certa, vez que a própria adesão ao Refis configura confissão irrevogável e irretratável do contribuinte em relação ao débito.*

*Considerando que a adesão em questão foi realizada em 1º de março de 2000, sua dedutibilidade enquadra-se integralmente no mesmo ano calendário.*

Lembro que, nos presentes autos, o Colegiado a quo decidiu pela baixa dos autos em diligência para as seguintes providências (Resolução n. **1401-000.301**):

*É importante levar em consideração que a Recorrente lançava os valores relativos ao crédito presumido de IPI, que entendia ter direito, debitando IPI a recolher (reduzindo seu passivo) em contrapartida de crédito no resultado. Todavia, em 2009, a Recorrente entendeu por bem reconhecer a inexistência daqueles créditos presumidos e, portanto, que havia recolhido a menor o IPI devido ao longo do período de 1997 a 2009.*

*Neste cenário, ficam estabelecidas as seguintes premissas:*

*a) se, durante os exercícios em que a Recorrente lançou os valores relativos aos créditos presumidos de IPI no resultado (como receita), excluiu tais valores no Lalur, significa que aqueles créditos, que posteriormente se demonstram inexistentes, não compuseram o resultado tributável. Logo, no momento do reconhecimento da obrigação tributária, tais valores também não deverão ser reduzidos do resultado tributável. Ou seja: se entender que essa despesa comporia o resultado do período, deveria ser adicionada no Lalur, e, se entender que se trata de resultado de exercícios anteriores, não deveria constar no Lalur. É dizer, qualquer entendimento que se adote acerca da contabilização de tais valores (resultado do período ou de períodos anteriores), eles não devem gerar efeitos tributários.*

*b) se, durante os exercícios em que a Recorrente lançou os valores relativos aos créditos presumidos de IPI no resultado, não os excluiu no Lalur, significa que aqueles créditos, que posteriormente se demonstraram inexistentes, compuseram o resultado tributável. Logo, no momento do reconhecimento da obrigação tributária, tais valores deverão reduzir o resultado tributável. Ou seja: se entender que essa despesa comporia o resultado do período, não deveria constar no Lalur, e, se entender que se trata de resultado de exercícios anteriores, deveria ser excluída no Lalur. É dizer, qualquer entendimento*

*que se adotar acerca da contabilização de tais valores (resultado do período ou de períodos anteriores), eles devem ser reduzidos do resultado tributável, seja pelo fato de já estarem reduzindo o resultado do período, seja pelo fato de serem excluídos no Lalur.*

*Em virtude do exposto, baixo o feito em diligência para i) que seja verificado nos arquivos da fiscalização se constam os Lalurs do período de 1997 a 2005; caso contrário, ii) intimar a Recorrente para que proceda a juntada dos referidos livros; iii) determinar que a Recorrente comprove o lançamento em conta de receita dos créditos de IPI que entendia fazer jus nos períodos de 1997 a 2005, bem como que tais créditos compuseram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL naqueles períodos; e, ainda, iv) a autoridade fiscal competente elaborar parecer conclusivo acerca do resultado da diligência.*

Em relatório de diligência (fls. 7.548) o auditor fiscal concluiu que o crédito presumido de IPI compôs a base de cálculo do IRPJ e CSLL no período de 1997 a 2002, *verbis*:

- a) no período de **01/01/1997 a 30/04/2002**, os valores referentes a créditos presumidos de IPI, que a contribuinte Missiato achava ter direito, **compuseram** a base de cálculo do IRPJ e da CSLL
- b) no período de **01/05/2002 A 31/12/2004**, os valores referentes a créditos presumidos de IPI, que a contribuinte Missiato achava ter direito, **não compuseram** a base de cálculo do IRPJ e da CSLL
- c) no período de **01/01/2005 a 31/05/2005**, os valores referentes a créditos presumidos de IPI, que a contribuinte Missiato achava ter direito, **não compuseram** a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, e mais, além de não terem sido oferecidos à tributação, foram indevidamente excluídos do Lucro Real;
- d) no período de **01/06/2005 a 31/12/2005**, os valores referentes a créditos presumidos de IPI, que a contribuinte Missiato achava ter direito, **não compuseram** a base de cálculo do IRPJ e da CSLL

Diante disso, voto por **dar provimento parcial ao recurso especial do contribuinte**, reconhecendo a regularidade na dedução das despesas com tributos em 2009 quanto aos valores de crédito presumido de IPI dos anos de 1997 a 2002, considerando que, conforme reconhecido pelo resultado de diligência, *“os valores referentes a créditos presumidos de IPI, que a contribuinte Missiato achava ter direito, compuseram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.”*

#### Mérito: recurso especial da Procuradoria – Multa isolada – estimativa

A impossibilidade de cobrança cumulada de multa de ofício calculada sobre o saldo do tributo ao pagar no final do ano calendário e da multa sobre estimativas mensais tem por principal fundamento a lógica empregada na sistemática de antecipação por estimativas. Isto porque as estimativas mensais não configuram obrigação tributária autônoma, mas mera técnica de arrecadação.

A esse respeito, destaque-se artigo 231, do RIR/1999 (Decreto 3.000/1999), que estabelece a compensação dos valores antecipados a título de estimativa mensal ao final do ano:

*Art. 231. Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, § 4º): (...)*

*IV - do imposto pago na forma dos arts. 222 a 230. (grifamos)*

De acordo com o dispositivo do Regulamento do Imposto de Renda, a pessoa jurídica que tenha recolhido estimativas poderá, ao final do ano-calendário, deduzi-las do saldo a pagar do IRPJ. Tal mecanismo demonstra a relação inafastável entre as estimativas mensais e a apuração ao final do período, confirmando que não se tratam de relações jurídicas tributárias autônomas, mas apenas uma técnica de arrecadação.

Considerando a natureza de mera antecipação da estimativa, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais consolidou entendimento sobre a impossibilidade de sua cobrança após o encerramento do ano calendário, conforme Enunciado nº 82 de sua Súmula:

*Súmula CARF 82:*

*Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.*

O E. Superior Tribunal de Justiça também decidiu que as estimativas mensais são meras antecipações do fato gerador, que ocorre ao final do período de apuração, *verbis*:

*É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei nº 9.430/96. (Superior Tribunal de Justiça, AgRg no Resp 694.278, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 03/08/2006)*

Nesse contexto, seria legítima a cobrança de multa isolada sobre estimativas mensais se efetuado o lançamento antes do encerramento do ano-calendário, o que não ocorreu no caso do presente processo administrativo.

São precisas as considerações de Paulo de Barros Carvalho tratando da relação indissociável entre o tributo pago ao final do ano e a estimativa mensal:

*Prescreve o art. 2º da Lei n. 9.430/969 que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento dos tributos, em cada mês, determinados sobre base de cálculo estimada. Feita essa opção, tem-se recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa, em que os valores devidos a título de imposto e de contribuição são determinados mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos em lei.*

*Essa opção não exclui, contudo, a obrigação de calcular a renda e o lucro líquido no final do ano-calendário, e de efetuar o pagamento dos tributos sobre ele incidentes. O §3º do dispositivo acima transcrito não deixa dúvidas a respeito do assunto (...). E o §4º segue a mesma linha de raciocínio, ao estipular que o tributo pago no regime de estimativa deve ser deduzido para fins de determinação do saldo de tributo a pagar.*

*Em sentido semelhante, também, é a disposição do art. 6º da Lei n. 9.430/96, a qual permite entrever a indissociabilidade do tributo pago no regime de estimativa e aquele devido ao final do ano-calendário. (...)*

*Os referidos preceitos legais nos levam a concluir que o regime de estimativa não veicula tributos distintos do IRPJ e da CSLL anuais. Trata-se de técnica de tributação que implica antecipação do recolhimento de valores presumidamente devidos em 31 de dezembro de cada ano. Por isso, na apuração dos tributos no último dia do ano-calendário (critério temporal do IRPJ e da CSLL) devem ser consideradas as quantias antecipadas e, ainda, se estas forem superiores ao débito efetivo, cabe sua restituição. (Derivação e Positivação no Direito Tributário, Volume 1, 2ª edição, São Paulo, Noeses, 2014, fl. 289/290)*

Sobreleva considerar que o E. Superior Tribunal de Justiça entende indevida a multa isolada quando já imposta multa de ofício, exatamente como ocorrido nos presentes autos, aplicando o princípio da consunção. Destaca-se ementa de acórdão nesse sentido:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.*

*1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.*

*2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.*

*3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".*

*4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".*

5. *As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.*

6. *No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção. Recurso especial improvido.*

*(Superior Tribunal de Justiça, Resp 1.496.354, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 24.03.2015 - grifamos)*

Na mesma linha, é o teor do Enunciado nº 105, da Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda:

*Súmula CARF nº 105*

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

Como o Enunciado de Súmula explicita que está tratando de lançamentos efetuados sob a vigência do artigo 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/1996, entendo que não seja o caso de simples aplicação deste Enunciado ao caso dos autos, lançado com fundamento no mesmo artigo 44, mas com alteração posterior, isto é, pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007. De toda sorte, o racional que originou a Súmula CARF referida (consunção) deve implicar na mesma conclusão, isto é, na impossibilidade de exigência cumulada destas penalidades.

É importante anotar que o artigo 44, da Lei nº 9.430/1996 sofreu pequena alteração pela Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007, para dispor que:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (...)*

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

A exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351/2007, que foi convertida na Lei nº 11.488 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 de ofício, *verbis*:

*A alteração do artigo 44 da Lei nº 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, após a alteração pela lei nº 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%. Exatamente por isso deveria ser afastada sua cobrança diante da evidente ilegalidade de cumulação de multa isolada sobre estimativas mensais com a multa de ofício.

Assim, voto por **negar provimento ao recurso especial da Procuradoria** para afastar a exigência de multa isolada calculada sobre estimativas mensais.

Conclusão:

Pelas razões expostas, voto por:

(i) **conhecer do recurso especial do contribuinte**, dando provimento parcial ao **recurso especial do contribuinte** para:

(i.a) **anular parcialmente o acórdão recorrido**, determinando o pronunciamento do Colegiado *a quo* a respeito das as matérias mencionadas em itens II.9 e II.10 dos embargos de declaração, como também constante do recurso voluntário às fls. 4.077 e seguintes, bem como para que analise a postergação alegada pelo contribuinte. Voto, ainda, para que a Turma *a quo* **analise a base de cálculo da multa isolada**, considerando o julgamento, a ser realizado, a respeito dos pontos acima.

(i.b) **reconhecer a regularidade na dedução das despesas com tributos em 2009 apenas quanto aos valores de crédito prêmio de IPI dos anos de 1997 a 2002**, conforme resultado de diligência.

(ii) **conhecer do recurso especial da Procuradoria, negando-lhe provimento.**

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

## Voto Vencedor

Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, Redator Designado

Em que pesem as razões de decidir da eminente relatora, peço vênias para dela divergir quanto ao reconhecimento da regularidade da dedução das despesas referentes ao período de 01/01/1997 a 30/04/2002, e também quanto ao afastamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

Quanto à dedução das referidas despesas, compartilho do mesmo entendimento firmado pelas decisões de primeira e segunda instâncias administrativas, segundo as quais os valores relativos a ajustes de exercícios anteriores decorrentes de retificação de erro devem ser lançados diretamente na conta de lucros acumulados ou prejuízos acumulados sem afetar as receitas e despesas do período-base, com fundamento no art. 186 da Lei nº 6.404/76:

*Os reflexos a que se refere o item 48 acima transcrito são as glosas efetuadas nos meses de setembro a novembro de 2009 e que deram origem aos lançamentos.*

*O que se verifica é que a contribuinte havia apurado IPI a recolher no período de 1997 a 2007, mas não o fez, confiando obter êxito em ação judicial. Efetuou a contabilização desses valores debitando as contas “Transferência das Filiais” e “IPI a Recolher” e creditando a conta “IPI proc. 2001.61.09.0044842”.*

*Até outubro de 2007, efetuava exclusões na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL. De novembro de 2007 a dezembro de 2009, não efetuou exclusões.*

*Contudo, de setembro de 2009 em diante, houve a contabilização das contas “Juros e Multa s/IPI – MP 470/09” e “Tributos IPI” com contrapartida na conta “IPI a Recolher – MP 470/09 e Lei 11941/09” (fls. 3.891 e 3.892).*

*Esses lançamentos resultaram uma redução do lucro líquido, nos balancetes de suspensão/redução (fl. 3.892) e, conseqüentemente, influenciando os valores de IRPJ e CSLL a pagar.*

*A questão que se apresenta é se a contribuinte poderia efetuar a contabilização da forma apresentada. Tal forma teve influência no resultado do exercício de 2009.*

*Correta está a autuante em sua conclusão esposada no item 34 do Termo de Conclusão de Procedimento Fiscal supratranscrito. A legislação societária estabelece que o lucro líquido do exercício não deve sofrer influência de efeitos que não pertençam ao próprio exercício.*

*Assim, valores relativos a ajustes de exercícios anteriores decorrentes de retificação de erro devem ser lançados diretamente na conta de lucros acumulados ou prejuízos acumulados sem afetar as receitas e despesas do período-base. Tal conclusão está baseada no art. 186 da Lei nº 6.404/76.*

*Art. 186. A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados discriminará:*

*I - o saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores e a correção monetária do saldo inicial;*

*II - as reversões de reservas e o lucro líquido do exercício;*

*III - as transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo ao fim do período.*

*§1º Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.*

*§2º A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados deverá indicar o montante do dividendo por ação do capital social e poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido, se elaborada e publicada pela companhia.*

*A legislação tributária dispõe que, após a determinação do lucro contábil, devem ser feitos os ajustes para a apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.*

*Relativamente às exclusões, podem ser efetuadas aquelas efetivamente incorridas no período, o que, obviamente, não é o caso em tela.*

*Em face do exposto, e considerando-se o quanto explicitado pela autuante no Termo de Conclusão de Procedimento Fiscal acima transcritos, não merece reparo o auto de infração.*

*Portanto, respeitado entendimento em sentido contrário, voto pela manutenção da decisão da DRJ.*

Nesses termos, não há como admitir que débitos de IPI, que normalmente já não afetam o resultado dos exercícios aos quais correspondem, e que neste caso são referentes ao período de 01/01/1997 a 30/04/2002, venham a ser tratados como despesas do ano-calendário de 2009.

Quanto à multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL referentes ao mês de novembro de 2009, é preciso registrar primeiramente que até o advento da MP nº 351/2007 e da Lei nº 11.488/2007, o texto legal que tratava dessa multa tinha a seguinte previsão:

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

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

*II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.*

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

*(...)*

*IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídicas 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;*

*(...)*

Com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.488/2007, passou a dispor a mesma Lei nº 9.430/1996:

*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:*

*(...)*

*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.*

*(...)*

Observem-se as alterações efetivas operadas pela mudança de redação: (i) a multa isolada não é mais calculada sobre "a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição"; passando a incidir sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser pago na forma prevista no art. 2º da mesma lei; (ii) o percentual aplicável no cálculo da multa passa de 75% para 50%.

A antiga redação do art. 44 efetivamente não deixava tão clara a distinção entre as multas de ofício e isolada. A base sobre a qual as multas incidiam era prevista de forma conjunta, no *caput* do artigo ("calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição"). O percentual aplicável para ambas as multas também era fixado no mesmo dispositivo, o inciso I do artigo ("setenta e cinco por cento"). Somente no inciso IV do §1º é que existia a previsão específica da exigência de multa isolada pelo não pagamento de IRPJ ou CSLL na forma do art. 2º da Lei nº 9.430/1996 (estimativas mensais com base na receita bruta do período).

A falta de clareza na antiga redação do art. 44 e o fato de parte das previsões das duas multas constarem dos mesmos dispositivos (mesma base de cálculo, inclusive) foram, em grande medida, responsáveis pela sedimentação do entendimento desta Corte no sentido da impossibilidade de cobrança simultânea das multas isolada e de ofício. Por conta disso, editou-se a multicitada Súmula CARF nº 105:

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

Mas com o advento da MP nº 351, de 22/01/2007, e sua posterior conversão na Lei nº 11.488, de 15/06/2007, julgo terem sido extirpadas as fontes de dúvida interpretação do art. 44 no que diz respeito à previsão das multas isolada e de ofício. A nova redação é clara em relação às hipóteses de incidência de cada uma das multas, suas bases de cálculo e percentuais aplicáveis.

Friso que a Súmula CARF nº 105 é explícita ao mencionar a impossibilidade de cobrança concomitante da "multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996" com a "multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual".

Tendo sido a Súmula editada pela 1ª Turma da CSRF apenas em 08/12/2014, muito tempo após a revogação do inciso IV do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 e o início da vigência da Lei nº 11.488/1997, seria esperado que ela fizesse alguma referência genérica como "A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas não pode ser exigida (...)" caso não desejasse se referir especificamente à multa isolada prevista no dispositivo revogado em 2007.

Neste mesmo sentido já se manifestou a CSRF no Acórdão nº 9101-00.947, cujo voto condutor assim se pronunciou:

*"Da comparação entre a redação vigente e a anterior do mesmo dispositivo, constata-se que com as alterações introduzidas recentemente a penalidade isolada não deve mais incidir **"sobre a totalidade ou diferença de tributo"**, mas apenas sobre **"valor do pagamento mensal"** a título de recolhimento de estimativa. Além disso, para compatibilizar as penalidades ao efetivo dano que a conduta ilícita proporciona, ajustou-se o percentual da multa pela falta de recolhimento de estimativas para 50%, passível de redução a 25% no caso de o contribuinte, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação.*

*Desta forma, a penalidade isolada aplicada em procedimento de ofício em função da não antecipação no curso do exercício se aproxima da multa de mora cobrada nos casos de atraso de pagamento de tributo (20%).*

*Providência que se fazia necessária para tomar a punição proporcional ao dano causado pelo descumprimento do dever de antecipar o tributo.*

*Porém, este novo disciplinamento das sanções administrativas aplicadas no procedimento de ofício passaram a vigor somente a partir de janeiro de 2007, portanto, após os fatos de que tratam os autos.*

*No caso presente, em relação ao ano-calendário 1998, a contribuinte foi autuada para exigir principal e multa de ofício em relação a CSLL não recolhida ao final do exercício e, concomitantemente, foi aplicada multa isolada sobre a mesma base estimada não recolhida. Como dito acima, essa dupla penalização sobre ilícitos materialmente relacionados e por força do princípio da consunção, não pode subsistir." (Grifou-se)*

Interpretando *a contrario sensu* a referida decisão, conclui-se que, a partir de janeiro de 2007, quando entrou em vigência a MP nº 351/2007, não subsistem os motivos que outrora impediam a cobrança concomitante das duas multas.

Também considero oportuno reproduzir os fundamentos de uma outra decisão do CARF, o Acórdão nº 1802-001.408, em que foi negado provimento a recurso voluntário do contribuinte que pedia o cancelamento da multa isolada:

[...]

*A previsão dessa penalidade está contida no art. 44 da Lei 9.430/1996, com as alterações introduzidas pela Lei 11.488/2007, já vigentes à época dos fatos:*

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*I – (...)*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*a) (...)*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*Ao determinar que a multa isolada será aplicada “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”, a norma legal evidencia aspectos importantes.*

*Primeiramente, a clareza do texto não admite outra leitura, senão a de que a referida multa será aplicada “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa (...)”. Não há espaço para outra interpretação, a menos que se admita o afastamento de norma legal vigente, tarefa que não compete à Administração Tributária.*

*Além disso, a hermenêutica jurídica ensina que se deve preferir a inteligência dos textos que torne viável o seu objetivo, ao invés da que os reduza à inutilidade. Nesse caso, um entendimento contrário (de que essa multa não incidira em caso de prejuízo ...) implicaria na supressão ou inutilidade de todo o adendo estabelecido na alínea “b” acima transcrita (ainda que tenha sido apurado prejuízo ...).*

*Vê-se também que o texto diz “ainda que tenha sido apurado prejuízo ....” e não “ainda que venha a ser apurado prejuízo...”, numa clara indicação de que a multa deve ser aplicada mesmo com o período já encerrado, e não apenas no ano em curso.*

*Tais aspectos não deixam nenhuma dúvida de que as estimativas mensais configuram obrigações autônomas, que não se confundem com a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual, em 31 de dezembro.*

*Sua natureza jurídica, inclusive, a faz destoar totalmente do padrão traçado pelo art. 113 do CTN (que trata das obrigações*

*tributárias), pois ela é uma obrigação que surge antes da ocorrência do fato gerador do tributo. Seu pagamento, por outro lado, nada extingue, gerando apenas um registro contábil de crédito a favor do contribuinte, a ser aproveitado no futuro.*

*Além disso, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96, essa obrigação subsiste mesmo que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL. Ou seja, existe ainda que não haja tributo devido no ajuste.*

*Com mais razão, portanto, ela deve existir quando há tributo devido ao final do ano, e é esse o nosso caso.*

*Realmente não há entre as estimativas e o tributo devido no final do ano uma relação de meio e fim, ou de parte e todo (porque a estimativa é devida mesmo que não haja tributo devido no ajuste), e, sendo assim, a multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro.*

*Ainda que assim não fosse, caberia assinalar que não há no Direito Tributário algo semelhante ao Princípio da Consunção (Absorção) do Direito Penal, o que também afasta os argumentos sobre a concomitância de multas.*

*Finalmente, é preciso ressaltar que não há um regime de tributação de IRPJ/ CSLL em que o contribuinte apure o tributo anualmente e o recolha somente no ajuste, com vencimento no último dia útil do mês de março do ano subsequente.*

*O que há é um regime de apuração anual (opcional) no qual o contribuinte fica obrigado a realizar recolhimentos mensais no decorrer do ano, por meio de estimativas, ressalvada a possibilidade de suspender ou reduzir estes recolhimentos mensais mediante a elaboração de balancetes cumulativos de suspensão ou redução desta obrigação.*

*Fosse o caso de um tributo com fato gerador instantâneo, ocorrido em 31 de dezembro, e com vencimento no mês de março subsequente, todo o problema relativo ao descumprimento da obrigação estaria resolvido (compensado) pela multa normal de 75%, prevista no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/1996, com as suas devidas majorações, quando cabíveis.*

*Mas tratando-se de tributo com fato gerador complexo, como é o caso do IRPJ e da CSLL, em que a opção pela apuração anual impõe também a obrigação de recolhimentos mensais (as chamadas “antecipações”), a multa de 75%, embora puna o descumprimento da obrigação vencida em março do ano seguinte (ajuste anual), não resolve todos os problemas, porque ela não compensa o atraso no ingresso dos recursos, que deveriam ter sido recolhidos ao longo do próprio ano.*

*O prejuízo sofrido pelos cofres públicos em relação ao atraso nas “antecipações” ficaria a descoberto, não fosse a multa isolada em questão, que está prevista justamente para preencher esta lacuna, dando eficácia ao regime de apuração anual com estimativas mensais.*

*Se não houvesse essa multa isolada, nenhum contribuinte faria recolhimento de estimativas mensais, deixando para recolher todo o tributo de uma só vez, e somente no ajuste, em março do ano seguinte.*

*Vejo com bastante clareza que a multa normal de 75% pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subsequente ao de apuração, enquanto que a multa isolada de 50% pune o atraso no ingresso dos recursos, atraso esse verificado desde o mês de fevereiro do próprio ano de apuração (estimativa de janeiro), e seguintes, até o mês de março do ano subsequente.*

*Com efeito, estamos diante de penalidades distintas previstas para diferentes situações/fatos, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos, não havendo, portanto, que se falar em concomitância de multas.*

*Nestes termos, também em relação à multa isolada, nego provimento ao recurso voluntário.*

A aplicação das duas penalidades mencionadas acima é perfeitamente possível, uma vez que elas configuram penalidades distintas previstas para diferentes situações/fatos, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos.

O voto acima transcrito elucida com clareza esses aspectos.

A contribuinte, ao deduzir despesas indevidas no curso do ano-calendário de 2009, acarretou dois prejuízos aos cofres públicos. Um deles, é de não ter recolhido integralmente, em 31/03/2010, o tributo devido no ajuste anual (o que justifica a multa de ofício exigida juntamente com o tributo lançado no presente processo). Antes disso, porém, já havia causado outro prejuízo, na medida em que valores já deveriam ter ingressado nos cofres públicos no curso do próprio ano de 2009, via recolhimento de estimativas mensais (o que justifica a multa isolada por falta das "antecipações").

Não é razoável pensar que a multa isolada somente pode ser exigida quando não existe valor de principal a ser exigido, na hipótese de prejuízo fiscal/base negativa de CSLL, ou de já se ter recolhido o tributo.

Ora, se a multa isolada deve ser aplicada "ainda" que não haja tributo devido no ajuste (em razão de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, conforme o texto da lei), com mais razão ela deve ser exigida se há tributo devido ao final do ano, e ainda não quitado.

A noção de justiça força essa conclusão, e o fato de a lei utilizar a expressão "ainda", apenas a confirma.

Não seria razoável punir por falta de "antecipações" aquele que nada deveu no ajuste anual, e exonerar dessa penalidade aquele que era realmente devedor de tributo.

E se o texto legal diz "ainda que tenha sido apurado prejuízo ...." e não "ainda que venha a ser apurado prejuízo...", esta é realmente uma clara indicação de que a multa deve ser aplicada mesmo com o período já encerrado, e não apenas no ano em curso.

Diante de todo o exposto, não vislumbro óbice à cobrança cumulativa das multas isolada (art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/1996) e de ofício (art. 44, inciso I, da mesma Lei) para a infração apurada no ano-calendário de 2009.

Desse modo, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da contribuinte em relação à dedução das despesas referentes ao período de 01/01/1997 a 30/04/2002, e de DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN para restabelecer a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

Em síntese, voto por NEGAR provimento ao recurso especial do contribuinte em relação ao momento de reconhecimento de despesa e por DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

## Declaração de Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo,

Manifestei intenção de apresentar declaração de voto para tratar de importante assunto que, pela primeira vez, surgiu nesse colegiado: conhecimento do recurso especial do contribuinte quanto à nulidade do acórdão recorrido no contexto do despacho de exame de admissibilidade de embargos.

Acompanhei a relatora no conhecimento e iria manifestar minhas razões pelas quais assim decidi, pois tenho algumas reservas quanto ao constante em seu voto nesse ponto e também porque gostaria de explicar a razão pela qual havia entendido anteriormente de forma diferente.

Não obstante, não será possível fazê-lo em razão da falta de tempo hábil, pois o CARF foi intimado de decisão judicial solicitando “*adoção das providências necessárias para que, no prazo de 10 (dez) dias, apresente o inteiro teor do acórdão referente ao julgamento dos recursos especiais apreciados no Processo Administrativo nº 15956.720114/2011-19*”. Tomei ciência dessa decisão no dia seguinte ao julgamento do processo: em 13 de fevereiro de 2019. Assim, o tempo só foi suficiente para a elaboração do voto vencedor.

Acaso o tema conhecimento de recurso quanto à nulidade de acórdão recorrido no contexto de despacho de exame de admissibilidade de embargos retorne no futuro a esse colegiado, terei oportunidade de manifestar meu entendimento.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo