



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



<b>PROCESSO</b>	<b>16327.720438/2022-89</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1402-007.185 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	10 de dezembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	BANCO ITAUCARD S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2017

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. VENCIDOS HÁ MAIS DE CINCO ANOS.

Para a determinação ao lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido somente podem ser deduzidos como despesas os créditos decorrentes das atividades das pessoas jurídicas para os quais tenham sido cumpridos os requisitos previstos no art. 9º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ainda que vencidos há mais de cinco anos sem que tenham sido liquidados pelo devedor.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2017

ECF. AFASTAMENTO DE MULTA QUANDO HOVER ERRO DE INFORMAÇÃO

O cumprimento de obrigação instrumental com informações inexatas com informações inexatas, incompletas ou omitidas não justifica, por si só, o lançamento de multa regulamentar. O objetivo da norma e da fiscalização é na informação.

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

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor

do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano calendário correspondente.

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

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por maioria de votos, i.i) negar provimento ao recurso voluntário referente à infração “perdas no recebimento de créditos vencidos há mais de cinco anos”, divergindo os Conselheiros Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça e Ricardo Piza Di Giovanni, que davam provimento; i.ii) dar provimento ao recurso voluntário em relação à infração “multa por omissão em escrituração contábil fiscal (ECF)”, cancelando os lançamentos, vencido o Relator que negava provimento; ii) por voto de qualidade, na forma do artigo 1º, da Lei nº 14.689, de 20/09/2023 e artigo 25, § 9º, do PAF (Decreto nº 70.235 de 1972), negar provimento ao recurso voluntário atinente à infração “multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas mensais”, vencidos os Conselheiros Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Ricardo Piza Di Giovanni e Alessandro Bruno Macêdo Pinto, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor na parte em que vencido o Relator (item “i.ii”), o Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni, que também manifestou intenção de apresentar declaração de voto em relação ao item “i.i”.

Sala de Sessões, em 10 de dezembro de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Alexandre labrudi Catunda** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Paulo Mateus Ciccone** – Presidente

*Assinado Digitalmente*

**Ricardo Piza Di Giovanni**, redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonca, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de créditos constituídos pela fiscalização, mediante a lavratura de autos de infrações, para lançamento de Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), no ano-calendário 2017, decorrentes de perda no recebimento de créditos deduzida indevidamente e antecipação no reconhecimento de custos ou despesas dedutíveis, além das multas isoladas por falta de recolhimento do IRPJ e CSLL sobre base de cálculo estimada e apresentação de Escrituração Digital, arquivos ou sistemas com informações inexatas, incompletas ou omitidas. Os valores dos créditos tributários lançados foram acrescidos de juros e multa de 75%, quando aplicável.

Por bem retratar os fatos copio o Relatório do Acórdão nº 105-011.145, prolatado pela 1ª Turma da DRJ05, que julgou a impugnação apresentada, acrescentando os fatos que se sucederam:

### 1. Da Autuação

Trata o presente processo dos Autos de Infração (fls. 1.819 a 1.846), lavrados contra o Sujeito Passivo acima identificado, para a exigência de crédito tributário no valor de R\$ 75.657.357,93 (setenta e cinco milhões, seiscentos e cinquenta e sete mil, trezentos e cinquenta e sete reais e noventa e três centavos), estando assim distribuído:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ .....	R\$ 13.669.565,17;
Juros de Mora (calculados até 10/2022).....	R\$ 3.926.631,84;
Multa Proporcional (passível de redução) .....	R\$ 10.252.173,86;
Multa Exigida Isoladamente .....	R\$ 7.808.737,59;
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL .....	R\$ 11.582.915,96;
Juros de Mora (calculados até 10/2022) .....	R\$ 3.331.336,44;
Multa Proporcional (passível de redução) .....	R\$ 8.687.186,96;
Multa Exigida Isoladamente .....	R\$ 5.172.019,58;
Multa Regulamentar .....	R\$ 11.226.790,53.

De acordo com o Auto de Infração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (fls.1.819 a 1.832) e o “Termo de Verificação e Constatação Fiscal” (fls. 1.787 a

1.818), o crédito tributário ali lançado foi constituído pelo Regime do Lucro Anual. Segundo o citado termo, apurou-se as seguintes infrações: “PERDA NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS – INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS”, “REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL CAUSADA POR ANTECIPAÇÃO DE CUSTOS OU DESPESAS” e “FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA”.

Abaixo, são citados os fatos e os elementos utilizados na constituição do lançamento tributário:

a) Análise dos Fatos e da Legislação Aplicável:

a.1) “a ECF evidencia, no registro L300 (Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal), na conta referencial 3.1.8.1.8.30.30, ‘Provisões Para Operações de Crédito’, despesa de R\$ 3.894.102.324,992. Já a ficha M300, código 158, ‘Perdas Dedutíveis em Operações de Crédito’, evidencia o valor de R\$ 2.993.892.150,82”;  
3

a.2) “de acordo com o informado pelo contribuinte, por meio da resposta apresentada em 21/02/2022 (CRT UAF 012/2022), a conta COSIF 8.1.8.30 (Despesas de Provisões Operacionais) registra não apenas as despesas de provisão, mas também as perdas de que tratam os artigos 9º ao 12 da Lei 9.430/96”;

a.3) “os quadros elaborados pela fiscalizada mostram que o controle dos saldos compostos por operações dedutíveis e indedutíveis é feito por uma série de contas contábeis analíticas dentro da conta COSIF 8.1.8.30, que, por sua vez, são adicionadas ou excluídas no LALUR”.

b) Constituição de Provisão de Crédito (Resolução BACEN 2682):

b.1) “conforme visto, de acordo com a resposta apresentada em 21/02/2022 (CRT-UAF 012/2022), o contribuinte registra as despesas de provisões com operações de crédito (Resolução BACEN 2682) na conta COSIF 8.1.8.30, em suas subcontas: operações de crédito (final 30), arrendamento mercantil (final 40) e outros créditos (final 60), e efetua adições ao LALUR na Linha 5 (PDD Contábil Write-Off), sem efeito na apuração do Lucro Real”;

b.2) “interessante observar que, neste caso, os valores referentes à despesa de provisões com operações de crédito, nos moldes da Resolução BACEN 2682, são marcados na contabilidade como ‘0009 - CL4 – Perda Indedutível’. E as adições efetuadas no LALUR como ‘PDD Contábil Write-Off -159’”;

b.3) “ou seja, o contribuinte registra a despesa de constituição de provisão e, corretamente, a adiciona para apuração do lucro real e para apuração da BC da CSLL”;

b.4) “a conta COSIF 8.1.8.30 recebeu, ainda, outros registros de despesas de provisões com operações de crédito. Conforme resposta do contribuinte de 19/08/2021, CRT UAF 289/2021, para anular os efeitos desses registros, foram

efetuados os seguintes ajustes no LALUR: exclusões nas linhas 124 a 164 - código 158 (referente às perdas no recebimento de créditos amparadas pela Lei 9.430/96) e adições na linha 5 (marcada como 'PDD Contábil 158');

b.5) “nesta situação, para anular os efeitos das despesas de provisão contabilizadas, foram efetuadas adições ao Lucro Real (linha 5, marcadas como PDD Contábil - 158), conjugadas com exclusões nas linhas 124 a 164 (referentes a perdas da Lei 9.430/96)”;

b.6) “assim, após os ajustes indicados, verifica-se que as despesas registradas como provisões para operações de crédito, marcadas como '0007 – Perda Indedutível' e 'Perda Indedutível', não geraram efeito na base tributável. Contudo, os lançamentos realizados desta forma prejudicam a análise das provisões para operações de crédito”.

c) Perdas dos Artigos 9º ao 12 da Lei nº 9.430/96:

c.1) “com relação às perdas de que tratam os artigos 9º ao 12 da Lei 9.430/96, o contribuinte informou, na resposta apresentada em 06/01/2022, que excluiu, no registro M300 do LALUR, o valor de R\$ 2.993.892.150,82 (sendo: R\$ 2.477.041.668,65 jan-out e R\$ 516.850.482,17 nov-dez), quando na realidade deveria ter excluído R\$ 3.727.171.314,35 (R\$ 3.217.907.601,49 jan-out e R\$ 509.263.712,86 nov-dez), que é o valor do banco de dados das perdas com operações de crédito apresentado. Informa ainda que a diferença não tem efeito na base tributável”;

c.2) “o contribuinte já havia informado que os valores excluídos nas linhas 125 a 164 do LALUR (M300), relativos às perdas dedutíveis em operações de crédito, não foram informados em sua totalidade (resposta de 19/08/2021 - CRT UAF 289/2021)”;

c.3) “com relação ao que o contribuinte classifica como 'PDD Dedutível', 'Perda Dedutível' e 'Perda Permanente Dedutível', conforme resposta de 15/12/2021 (CRT – UAF 354/2021), que se referem às 'Perdas' de que tratam os artigos 9º ao 12 da Lei 9.430/96, os registros foram feitos nas contas de 'Provisões' (COSIF 8.1.8.30, final 30 e final 40), no valor total de R\$ 3.727.171.314,35. Este valor afeta diretamente o resultado”;

c.4) “ou seja, as perdas foram lançadas integralmente na conta 'COSIF 8.1.8.30 – Despesas de Provisões Operacionais'. Porém, de acordo com o Plano Contábil das Instituições do SFN – COSIF5, a conta 8.1.8.30 não tem a função de registrar esse tipo de despesa, mas sim de registrar os encargos necessários à formação de provisões operacionais, como será visto no item a seguir”.

d) Entrega da ECF com Omissões/Incorreções:

d.1) “da análise da ECF entregue pelo contribuinte, verifica-se que o valor das perdas lançadas nos registros M300/M350 (E-LALUR/E-LACS), linhas 124 a 168 (exclusão), é de R\$ 2.993.892.150,826, quando 'o correto deveria ser o valor

efetivamente deduzido como perda de R\$ 3.727.171.314,357', conforme afirma o próprio contribuinte em resposta de 06/01/2022 (CRT UAF 001/2022), sendo este o valor do banco de dados de perdas com operações de crédito apresentado”;

d.2) “também se observa que essas despesas, referentes às perdas de que tratam os artigos 9º ao 12 da Lei 9.430/96, foram registradas nas contas ‘COSIF 8.1.8.30.00-0 (-) Despesas de Provisões Operacionais’, no valor de R\$ 3.727.171.314,35”;

d.3) “aqui cabe ressaltar que, conforme dispõe o Plano Contábil das Instituições do SFN – COSIF, a conta 8.1.8.30 tem a função de registrar os encargos necessários à formação de provisões operacionais retificadoras do Ativo que constituam despesa efetiva da instituição no período, e não para o registro das perdas com operações de crédito amparadas pelo art. 9º da Lei 9.430/96, as quais devem ser excluídas quando da apuração do Lucro Real e da apuração da BC da CSLL”;

d.4) “desta forma, pode-se dizer que em relação ao registro das perdas na ECF, o contribuinte incorreu no seguinte erro: não registrou a totalidade das perdas dedutíveis em operações de crédito nas linhas 125 a 164 no Registro M300 do LALUR (foi excluído o valor de R\$ 2.993.892.150,82, quando, conforme informado pelo próprio contribuinte, o correto deveria ser o valor efetivamente deduzido como perda de R\$ 3.727.171.314,35, que é o valor do banco de dados apresentado)”;

d.5) “importante enfatizar que o erro, seja ele contábil ou fiscal, tem como efeito pernicioso o desvirtuamento da representação fidedigna dos relatórios fiscais e contábeis, que devem por disposição legal (art. 1.188 do Código Civil, de 2002) revelar com fidedignidade e clareza a situação real da empresa. Em auditoria, seja ela financeira ou fiscal, o erro ou a fraude provocam distorções nos relatórios, que podem levar os usuários da informação a uma análise inadequada dos dados e a conclusões equivocadas (Risco de Auditoria)”.

e) Auditoria da Base:

e.1) “a fim de verificar o cumprimento das disposições dos artigos 9º a 12 da Lei nº 9.430/96, a Fiscalizada foi intimada a apresentar, por meio do Sistema Coleta Nacional, e de acordo com as orientações do Anexo da Intimação 01, arquivo digital único contendo demonstrativo analítico completo das Perdas no Recebimento de Créditos – PRC, deduzidas no Lucro Real e na Base de Cálculo da CSLL em 2017”;

e.2) “os artigos 9\* a 12 da Lei nº 9.430/96 (artigos 340 a 343 do RIR/99) estabelecem os requisitos e condições que devem ser observados em cada hipótese legal de dedução de perda. Mais especificamente, no art. 9º da Lei nº 9.430/96, estão dispostas as hipóteses com relação à dedutibilidade das PRC. Por sua vez, os artigos de 10 a 12 da Lei nº 9.430/96 trazem o regramento legal do

registro contábil das perdas, dos encargos financeiros de créditos vencidos e dos créditos recuperados”;

e.3) “em resposta à Intimação 01, o contribuinte solicitou duas prorrogações de 20 dias para envio do arquivo (CRT-UAF 008/2021 de 18/01/2021, e CRT-UAF 028/2021, de 08/02/2021), sendo atendido por meio das Intimações 02 e 03. Em 01/03/2021, o contribuinte apresentou a petição CRT-UAF 043/2021 e o arquivo ‘.txt \*’ contendo o demonstrativo analítico das PRC”;

e.4) “a base analítica traz 1.391.176 operações que montam R\$ 3.727.171.314,35 de perdas deduzidas (valor líquido). A auditoria dos registros que compõem essa quantia total deduzida como perdas em operações de crédito adotou os seguintes critérios e procedimentos”:

e.4.1) “verificação de operações sem informações do procedimento judicial exigido pela alínea c, inciso II, inciso III, §1º, e alínea c, inciso II, e alínea b, inciso III, §7\*, ambos do artigo 9º”;

e.4.2) “exame dos critérios temporais para dedução: vencidos há mais de 6 meses, para perda até R\$ 5 mil, e vencidos há mais de 1 ano, para os créditos entre R\$ 5 mil e R\$ 30 mil, considerando que foram informados como não garantidos, com data de inadimplência até 07/10/2014”;

e.4.3) “exame dos critérios temporais para dedução: vencidos há mais de 6 meses, para perda até R\$ 15 mil, e vencidos há mais de 1 ano, para os créditos entre R\$ 15 mil e R\$ 100 mil, considerando que foram informados como não garantidos, com data de inadimplência a partir de 08/10/2014”;

e.4.4) “verificação da existência de duplicidade de contrato com mesmo CPF/CNPJ deduzidos no ano de 2017”;

e.5) “não foram identificadas inconsistências em relação ao item ‘d’ (e.4.4). Quanto aos aspectos temporais, a Fiscalizada indevidamente incluiu contratos que não respeitaram as condições de vencidos há mais de 6 meses ou de 1 ano, além de deduzir montante expressivo de perdas para as quais estava obrigada a cobrar judicialmente sem, contudo, ter informado as respectivas ações judiciais”.

f) Processos Judiciais para Baixa das Perdas:

f.1) “a fiscalizada foi intimada a se manifestar acerca das ações judiciais para baixa das perdas, conforme determina a legislação, para os contratos encaminhados. Na resposta enviada em 09/03/2022 (CRT-UAF 020/2022), dentre os contratos em que não foram informados os números dos processos solicitados, a fiscalizada apresentou a seguinte justificativa: ‘critério de enquadramento: §§ 1\* e 4\* do art. 10 da Lei 9.430, de 1996’”;

f.2) “de acordo com o contribuinte, 946 operações referentes ao critério 4 (de um total de 968), e 2.137 operações referentes ao critério 5 (de um total de 5.185) não possuíam ação judicial, mas se referiam a operações de crédito vencidas há

mais de 5 anos, podendo ser deduzidas sem a necessidade de ajuizamento de ação judicial com base nos §§ 1º e 4º do art. 10 da Lei nº 9.430/96”;

f.3) “no entanto, o art. 10, § 4º da Lei nº 9.430/96, define apenas o procedimento contábil para uma perda considerada definitiva após cinco anos de vencimento do crédito, sem adotar uma nova condição de dedutibilidade para a perda. Em outras palavras, o simples transcurso do prazo de cinco anos não confere dedutibilidade a uma perda que já não atendia aos requisitos do art. 9º da Lei nº 9.430/96”.

g) Postergação:

g.1) “os valores mostrados na coluna ‘Postergação’ da ‘Tabela 7 – Resultado análise PRC’ englobam operações que poderiam ter sido deduzidas do lucro líquido somente a partir do ano-calendário 2018 e, destarte, serão lançados considerando a postergação dos tributos”;

g.2) “cabe esclarecer que se constatou a postergação do pagamento do tributo pela antecipação da despesa, visto que ocorreram exclusões de PRC pela fiscalizada, no ano-calendário de 2017, que deveriam ter ocorrido somente após 31/12/2017, quando se cumpriria o prazo determinado na legislação, contado da data de vencimento do pagamento”;

g.3) “será utilizado o instituto da postergação de pagamento do IRPJ e CSLL pela antecipação de despesa, quando deduções são escrituradas em período anterior, gerando tributo pago a menor no ano da exclusão e a maior no ano posterior. Entretanto, a postergação somente será aplicável quando houver efetivamente tributos pagos nos anos posteriores, que foi o caso da fiscalizada”.

h) Infrações:

h.1) Perdas no Recebimento de Créditos: “foram constatadas exclusões de perdas sem os respectivos processos judiciais, em descumprimento aos requisitos da Lei, sendo objeto de glosas”;

h.2) Redução Indevida do Lucro Líquido Causada. Antecipação de Custos ou Despesas:

h.2.1) “à inobservância do prazo mínimo para exclusão da perda, de acordo com o que dispõe o art. 273 do RIR/99, aplica-se o instituto da postergação dos pagamentos de tributos cujos valores englobam operações que poderiam ter sido deduzidas a partir do ano-calendário de 2018. Assim sendo, será considerado o efeito da postergação do tributo, com a cobrança da diferença devida, conforme previsto no Decreto-lei nº 1.598/77 e no Parecer Normativo Cosit nº 02/96”;

h.2.2) “os tributos devidos sobre os valores excluídos antecipadamente foram considerados pagos no ajuste do período de 2018, sendo efetuada a imputação proporcional às parcelas que compõem o crédito tributário (principal, multa e juros) - vide planilha ‘Postergação Pagamento’, documento componente do Auto de Infração”;

h.2.3) “os valores que constam apurados como Imposto Pago e Contribuição Paga postergadamente constituem deduções na apuração dos créditos de IRPJ e CSLL a serem lançados em 2017”;

h.3) Multa Isolada pelo Não Recolhimento de Estimativa: “em consonância com os artigos 222 a 230 do RIR/99, a fiscalizada, sendo optante pela apuração anual do IRPJ e CSLL, no ano-calendário de 2017, apurou as estimativas mensais do IRPJ e da CSLL com base em balanço ou balancetes de redução ou suspensão em todos os meses do ano-calendário, exceto no mês de agosto em que a estimativa foi calculada pelo critério da receita bruta e acréscimos. As irregularidades apontadas neste relatório proporcionaram a suspensão ou redução indevida do recolhimento mensal”;

h.4) Multa por Apresentação da ECF com Informações Inexatas, Incorretas ou Omitidas:

h.4.1) o contribuinte apresentou ECF com informações inexatas, incompletas ou omitidas, pois “não registrou a totalidade das perdas dedutíveis em operações de crédito nas linhas 125 a 164 no Registro M300 do LALUR (foi excluído o valor de R\$ 2.993.892.150,82, quando, conforme informado pelo próprio contribuinte, ‘o correto deveria ser o valor efetivamente deduzido como perda de R\$ 3.727.171.314,35’, que é o valor do banco de dados apresentado e também registrado em subcontas internas da contabilidade)”;

h.4.2) “assim, em respeito ao que dispõe o art. 8º-A, II, do Decreto-Lei nº 1.598/77, que prevê multa de 3%, não inferior a R\$ 100,00, do valor omitido, inexato ou incorreto do E-LALUR/E-LACS, resta-nos fazer incidir a disposição legal ao fato concreto dando origem a exigência, por meio de auto de infração, de multa por infração à legislação tributária”;

h.4.3) “tendo em vista que, conforme relatado na resposta de 06/01/2022 (CRT UAF 001/2022), as perdas com operações de crédito, de que tratam a Lei 9.430/96, foram lançadas com valores inexatos nas linhas 124 a 168 (exclusão), do bloco M300 do LALUR, o contribuinte foi intimado a realizar as devidas retificações no LALUR transmitindo novos arquivos ao SPED”;

h.4.4) “após pedido de prorrogação de prazo, o contribuinte apresentou as retificações correlatas, em 25/08/2022. Desta forma, a multa lançada, cujos valores estão consolidados abaixo, receberá os benefícios previstos no artigo 8º-A, § 3º, II, do Decreto-Lei nº 1.598/77, incluído pela Lei nº 12.973/14. Informamos ainda que a data do fato gerador da multa, para efeito da lavratura do auto de infração, é a data da entrega das obrigações acessórias (ECF)”.

Em razão dos apontados fatos, também foi lavrado o Auto de Infração relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 1.833 a 1.845), com a apuração das seguintes infrações: “CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS”, “REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO CAUSADA POR ANTECIPAÇÃO DE CUSTOS OU DESPESAS” e “FALTA DE RECOLHIMENTO DA

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA”. Outrossim, também foi lavrado Auto de Infração referente a Multa Regulamentar, sob a seguinte infração: “APRESENTAÇÃO DA ECF COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCORRETAS OU OMITIDAS”. Os enquadramentos legais encontram-se discriminados nos respectivos Autos de Infração.

## 2. Da Impugnação

Ciente em 05/10/2022 (fl. 2.282), em 03/11/2022, por intermédio de instrumento de defesa (fls. 2.291 a 2.306), a Impugnante, através de seu representante legal, alegou que:

a) Postergação: “parte dos valores autuados pela I. Auditora Fiscal se referem a perdas que foram deduzidas antes do prazo legal, mas que possuíam as demais condições de dedutibilidade. Para essas deduções, foi efetuada a imputação do valor pago postergado para o exercício de 2018, não restando valores a serem pagos”.

b) Perdas Definitivas. Artigo 10, §4º, da Lei nº 9.430/1996. Vencidas Há Mais de 5 Anos:

b.1) “a Fiscalização apontou que 3.098 registros de Perdas não teriam atendido às disposições da Lei nº 9.430/96, em razão da ausência de ação judicial. Tal fato ocorreu pela não identificação do número de ação judicial da base analítica de perdas deduzidas pelo Impugnante na fase de fiscalização”;

b.2) “contudo, vale destacar que, pela leitura dos anexos apresentados, constata-se que todos esses 3.098 registros baixados se referem a operações vencidas há mais 5 (cinco) anos, o que já é considerado perda definitiva, nos termos do art. 10, da Lei nº 9.430/96, conforme a seguir será explicitado”;

b.3) “como mencionado, os valores glosados se referem a créditos vencidos há mais de 5 anos (doc.2) nos registros de perdas, que somados chegam ao valor de R\$ 52.209.664,60”;

b.4) “cumpre esclarecer aqui que a I. Autoridade Fiscal, durante a fiscalização, ou na própria autuação, nunca questionou que o vencimento dessas operações se deu há mais de cinco anos, o que torna tal afirmação fato incontroverso nos autos (...) o inciso II do caput do art. 10 da Lei 9.430/96, este artigo considera como perda definitiva os créditos vencidos há 5 anos”;

b.5) “mesmo que haja o comportamento ativo de desistência da ação judicial, caso essa desistência se dê a partir de 5 anos de vencimento do crédito, a perda anteriormente deduzida não deve ser estornada. É o art. 10, § 1º, da Lei 9.430/96”;

b.6) “a perda presumida de que trata o art. 9º, § 1º (exceto a da alínea ‘a’ de seu inciso II, em que a perda presumida já é definitiva2) da Lei 9.430/96, e, como tal, deduzida, não precisa ser estornada, mesmo com o comportamento ativo (voluntariedade) de desistência da ação judicial, desde que o crédito se encontre

vencido há 5 anos (...) a lei (art. 10 da Lei 9.430/96) considera como perda definitiva, e não mais presumida, o crédito vencido há pelo menos 5 anos”;

b.7) “a interpretação do art. 10 da Lei 9.430/96 em seu todo deixa claro que os créditos não deduzidos, por falta de ação judicial, quando ficarem vencidos há mais de 5 anos (caso dos autos), se tornam dedutíveis, por conformarem perda definitiva”;

b.8) “portanto, os créditos não deduzidos por ausência de ação judicial (i.e., que não se tornaram perda presumida), eles passam a ser dedutíveis, a partir do momento em que se encontrem vencidos há pelo menos 5 anos, por necessariamente configurarem perda definitiva pela lei (art. 10 da Lei 9.430/96)”;

b.9) “por tais razões, a glosa da dedução de perdas vencidas há mais de 5 anos é insubsistente, não podendo ser endossada”.

c) Inaplicabilidade das Multas Isoladas. Artigo 44, II, da Lei nº 9.430/96:

c.1) “a autoridade fiscal exige o IRPJ e a CSL supostamente não recolhidos da apuração anual, bem como a multa de ofício incidente sobre os tributos lançados, concomitantemente com a multa de ofício isolada, sobre a insuficiência calculada em decorrência da mesma infração (dos mesmos períodos). Não se pode acolher a duplicidade de penalidades de ofício sobre uma mesma infração”;

c.2) “o fato de existir a Súmula 105, do CARF, na qual se restringiu a inexistência da multa isolada fundamentada pelo art. 44, §1º, inciso IV, da lei nº 9.430/96, não poderia levar a conclusão de que as multas isoladas posteriores, fundamentadas pelo mesmo racional, inclusive com idêntica redação (ocorreu apenas a alteração do inciso) seriam exigíveis, se até mesmo a jurisprudência que fundamentou a edição da súmula não fez tal restrição”.

d) Inaplicabilidade das Multas Por Suposta Apresentação de ECF Com Informações Inexatas, Incorretas ou Omitidas. Artigo 8º-A, II, Decreto-Lei nº 1.598/77:

d.1) “é possível extrair que a multa se deu em razão da divergência dos valores efetivamente deduzidos como perda em operações de crédito e aqueles registrados no LALUR (...) livro no qual são lançados os ajustes do lucro líquido”;

d.2) “a D. Autoridade Fiscal afirma que os registros imprecisos teriam sido realizados no Registro M300 - Demonstração do Lucro Real, da ECF (Escrituração Contábil Fiscal), o qual apresenta os lançamentos da parte A do e-Lalur, para fins de apuração da base de cálculo da IRPJ anual, trimestral e nos meses com estimativa apurada com base no balanço/balancete (...) a aplicação da multa se deu por informações supostamente incorretas relativas aos valores efetivamente deduzidos como perdas”;

d.3) “contudo, o Impugnante não realiza a contabilização das suas perdas por meio de ajustes no LALUR, uma vez que as perdas com operações de crédito são deduzidas diretamente do RAIR (resultado antes do imposto de renda, lucro líquido)”;

d.4) “ou seja, toda a multa lançada e discutida no presente capítulo da impugnação é baseada em informações que o Contribuinte não tem qualquer obrigação legal de lançar no LALUR”;

d.5) “tanto é verdade que a informação prestada no LALUR não foi base para a autuação relacionada às perdas, uma vez que o valor de perdas apurado e os valores glosados foram retirados de outros documentos contábeis/fiscais da Impugnante”;

d.6) “o ponto principal aqui é que a D. Autoridade Fiscal sempre teve acesso ao montante deduzido de perdas em operações de crédito e que não há, para o Impugnante, qualquer obrigação legal de registrar tais valores no LALUR, uma vez que o Contribuinte não contabiliza suas perdas em operações de crédito por ajuste no lucro real”;

d.7) “como já esclarecido durante a fiscalização (e-processo, fls. 108/111), a ECF não permite a declaração das contas de despesa com saldo credor, sendo assim, as contas com saldos credores não foram declaradas nas linhas 124 a 168 do bloco M300 do LALUR, razão pela qual foi encaminhado, novamente, documento contendo toda a composição contábil das perdas que devem ser carregadas nas linhas supracitadas com a marcação do que a ECF permite e não permite declarar”;

d.8) “ou seja, além de não haver obrigação legal do Contribuinte registrar os valores de perdas em operação de crédito no LALUR, o que, por si só, deveria afastar a aplicação da multa em discussão, a própria ECF não permite que os valores relativos a perdas sejam informados corretamente”.

Por fim, faz os seus pedidos nos seguintes termos:

a) “pelo exposto, o Impugnante pede o provimento desta Impugnação para que seja reconhecida a improcedência do auto de infração”;

b) “protesta-se pela juntada de parte do documento nº 2 em nova Solicitação de Juntada de Documentos-SLD no E-CAC, uma vez que o total dos documentos anexos à impugnação ultrapassou a capacidade prevista de 150MB, conforme previsão da IN 1.782/2018”.

É o relatório

A DRJ05 julgou improcedente a impugnação apresentada, prolatando as seguintes ementas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2017

PERDA RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS.

São ineditáveis para a determinação do lucro real os valores de perdas dos créditos do Sujeito Passivo em relação aos quais não tenham sido obedecidos os

requisitos legais, concernentes a prazo de vencimento, valores e existência de ação judicial.

REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL. ANTECIPAÇÃO DE CUSTOS E DESPESAS. POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO.

Correta a autuação fiscal quando comprovado que o Contribuinte se utilizou indevidamente da antecipação de custos e despesas, através da postergação de pagamento, ocasionando a redução indevida do lucro real.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS.

Deverá ser mantida a aplicação de Multa Isolada por falta de pagamento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada mensal nas hipóteses em que o Sujeito Passivo deixou de recolher os valores mensais devidos.

MULTA ISOLADA E MULTA PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE É cabível a aplicação da multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas concomitantemente com a multa proporcional ao tributo devido ao final do período de apuração, pois distintas são as hipóteses de incidência.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2017

IRPJ. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do IRPJ, mutatis mutandis, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo à CSLL, em razão da relação de causa e efeito existente entre as matérias.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2018

MULTA REGULAMENTAR. APRESENTAÇÃO ECF COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCORRETAS OU OMITIDAS.

Comprovada a entrega de Escritura Contábil Fiscal – ECF contendo informações inexatas, incorretas ou omitidas, correta a aplicação da multa regulamentar no valor de 3% sobre o valor inexato, incorreto ou omitido, com redução de 50% se as inexatidões, incorreções ou omissões caso forem corrigidas no prazo fixado pela intimação.

O contribuinte foi cientificado por meio eletrônico através de seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) em 27/03/2023 (fl. 8.725) e apresentou recurso voluntário (fls. 8.730/8.745) em 24/04/2023, conforme "TERMO DE SOLICITAÇÃO DE JUNTADA", fl. 8.727, alegando em síntese que:

- Não houve impugnação com relação à postergação

- É compatível com a legislação vigente a dedução das perdas glosadas pela fiscalização.
- É inaplicável as multas lançadas

## VOTO VENCIDO

Conselheiro **Alexandre Iabrudi Catunda**, Relator

### Tempestividade e admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e, por preencher todos os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

### Do mérito

O auto de infração foi lavrado em virtude de a fiscalização ter entendido como infração as deduções do lucro real, no ano calendário de 2017, referente a perdas que não teriam atendido aos requisitos exigidos pelo art 9º da Lei 9.430/96.

A infração foi dividida em duas que serão apreciadas em seguida.

A primeira resultou na glosa das exclusões do lucro real de perdas sem os respectivos processos judiciais, o que estaria em descumprimento aos requisitos previstos da Lei 9.430/96, no valor total de R\$ 52.209.664,60. Abaixo trecho do TVF em que é fundamentado o seu entendimento:

#### 4.3.1. Perdas no recebimento de créditos

Conforme visto no item 4.2.1, foram constatadas exclusões de perdas sem os respectivos processos judiciais, em descumprimento aos requisitos da Lei, sendo objeto de glosas. A seguir encontram-se informados os valores das glosas de forma consolidada. Os demonstrativos detalhados foram anexados ao presente processo (ANEXO 3 - RESULTADO ANALISE PRC) e o resultado da apuração é apresentado na tabela abaixo:

Identificação do Demonstrativo	Valor da Glosa (Ausência de Processo Judicial)	
	Jan-Out	Nov-Dez
Perda Critério 4	R\$ 20.028.786,08	R\$ 23.198.325,69
Perda Critério 5	R\$ 8.951.729,54	R\$ 30.823,29
<b>Total</b>	<b>R\$ 28.980.515,62</b>	<b>R\$ 23.229.148,98</b>

Tabela 8 - Identificação do Demonstrativo Analítico - Valor da glosa

A segunda infração está relacionada ao fato de a recorrente não ter observado o prazo mínimo para exclusão da perda de recebimento de crédito, de acordo com o que dispõe o art. 273 do RIR/99, é o que se pode inferir do trecho do TVF abaixo:

Conforme descrito no item 4.2.2, à inobservância do prazo mínimo para exclusão da perda, de acordo com o que dispõe o art. 273 do RIR/99, aplica-se o instituto da postergação dos pagamentos de tributos cujos valores englobam operações que poderiam ter sido deduzidas a partir do ano-calendário de 2018. Assim sendo, será considerado o efeito da postergação do tributo, com a cobrança da diferença devida, conforme previsto no Decreto-lei n.º 1.598/77 e no Parecer Normativo Cosit n.º 02/96.

Os demonstrativos detalhados foram anexados ao presente processo (ANEXO 3 - RESULTADO ANÁLISE PRC) e o resultado da apuração é apresentado na tabela abaixo:

Identificação do Demonstrativo	Valor da BC (Postergação)	
	Jan-Out	Nov-Dez
Perda Critério 8	R\$ 62.345,25	R\$ 326.738,08
Perda Critério 9	R\$ 7.034.293,86	R\$ 1.667.535,61
Perda Critério 11	R\$ 2.276.188,46	R\$ 52.894,74
<b>Total</b>	<b>R\$ 9.372.827,57</b>	<b>R\$ 2.047.168,43</b>

Tabela 9 – Valor da BC (Postergação)

Os tributos devidos sobre os valores excluídos antecipadamente foram considerados pagos no ajuste do período de 2018, sendo efetuada a imputação proporcional às parcelas que compõem o crédito tributário (principal, multa e juros) – vide planilha “POSTERGACAO PAGAMENTO”, documento componente do Auto de Infração.

Os valores que constam apurados como Imposto Pago e Contribuição Paga postergadamente constituem deduções na apuração dos créditos de IRPJ e CSLL a serem lançados em 2017.

Com relação a esta segunda infração, a recorrente concorda com atuação, afirmando, inclusive que, sequer apresentou impugnação, concordando com os cálculos efetuados pela fiscalização. É o que se depreende do seu recurso voluntário:

### III.1 – DACONCORDÂNCIA COM RELAÇÃO À POSTERGAÇÃO – AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO

(...)

8. Quanto a este ponto, cumpre esclarecer que não houve impugnação por parte do Recorrente.

9. O Recorrente abordou tal questão no sentido de concordar com os cálculos da postergação apresentados:

(...)

10. Sendo assim, não há o que discutir sobre o assunto, uma vez que não houve qualquer impugnação, mas concordância do Recorrente com os cálculos da postergação.

Portanto, não há qualquer lide relativa à postergação dos tributos de que trata a segunda infração, tornando definitivos créditos tributários lançados em razão dela.

Restando, portanto, com relação aos tributos lançados, a discussão sobre a glosa da exclusão do lucro real dos valores relativos à perda de recebimento de créditos que não estariam amparados por ações judiciais que buscassem sua recuperação, com base nos requisitos estabelecidos nos art 9º da Lei 9.430/96:

Art. 9º As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, observado o disposto neste artigo.

§ 1º Poderão ser registrados como perda os créditos:

I - em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, em sentença emanada do Poder Judiciário;

II - sem garantia, de valor:

a) até R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

b) acima de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) até R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), por operação, vencidos há mais de um ano, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, porém, mantida a cobrança administrativa;

c) superior a R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

III - com garantia, vencidos há mais de dois anos, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias;

IV - contra devedor declarado falido ou pessoa jurídica em concordata ou recuperação judicial, relativamente à parcela que exceder o valor que esta tenha se comprometido a pagar, observado o disposto no § 5º. (Redação dada pela Lei nº 13.097, de 2015)

§ 2º No caso de contrato de crédito em que o não pagamento de uma ou mais parcelas implique o vencimento automático de todas as demais parcelas vincendas, os limites a que se referem as alíneas a e b do inciso II do § 1º e as alíneas a e b do inciso II do § 7º serão considerados em relação ao total dos créditos, por operação, com o mesmo devedor. (Redação dada pela Lei nº 13.097, de 2015)

§ 3º Para os fins desta Lei, considera-se crédito garantido o proveniente de vendas com reserva de domínio, de alienação fiduciária em garantia ou de operações com outras garantias reais.

§ 4º No caso de crédito com pessoa jurídica em processo falimentar, em concordata ou em recuperação judicial, a dedução da perda será admitida a partir da data da decretação da falência ou do deferimento do processamento da concordata ou recuperação judicial, desde que a credora tenha adotado os

procedimentos judiciais necessários para o recebimento do crédito. (Redação dada pela Lei nº 13.097, de 2015)

§ 5º A parcela do crédito cujo compromisso de pagar não houver sido honrado pela pessoa jurídica em concordata ou recuperação judicial poderá, também, ser deduzida como perda, observadas as condições previstas neste artigo. (Redação dada pela Lei nº 13.097, de 2015)

§ 6º Não será admitida a dedução de perda no recebimento de créditos com pessoa jurídica que seja controladora, controlada, coligada ou interligada, bem como com pessoa física que seja acionista controlador, sócio, titular ou administrador da pessoa jurídica credora, ou parente até o terceiro grau dessas pessoas físicas.

§ 7º Para os contratos inadimplidos a partir da data de publicação da Medida Provisória no 656, de 7 de outubro de 2014, poderão ser registrados como perda os créditos: (Incluído pela Lei nº 13.097, de 2015)

I - em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, em sentença emanada do Poder Judiciário; (Incluído pela Lei nº 13.097, de 2015)

II - sem garantia, de valor: (Incluído pela Lei nº 13.097, de 2015)

a) até R\$ 15.000,00 (quinze mil reais), por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

b) acima de R\$ 15.000,00 (quinze mil reais) até R\$ 100.000,00 (cem mil reais), por operação, vencidos há mais de um ano, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, mantida a cobrança administrativa; e (Incluído pela Lei nº 13.097, de 2015)

c) superior a R\$ 100.000,00 (cem mil reais), vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento; (Incluído pela Lei nº 13.097, de 2015)

III - com garantia, vencidos há mais de dois anos, de valor: (Incluído pela Lei nº 13.097, de 2015)

a) até R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias; e (Incluído pela Lei nº 13.097, de 2015)

b) superior a R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias; e (Incluído pela Lei nº 13.097, de 2015)

IV - contra devedor declarado falido ou pessoa jurídica em concordata ou recuperação judicial, relativamente à parcela que exceder o valor que esta tenha se comprometido a pagar, observado o disposto no § 5º. (Incluído pela Lei nº 13.097, de 2015)

A recorrente não nega a inexistência de ação judicial a que alude o dispositivo legal acima, também não afirma que seria prescindível para os contratos aqui tratados à luz do que dispõe o mesmo artigo.

No entanto, afirma que esta exigência seria inaplicável quando os contratos estiverem vencidos a mais de cinco anos. Este entendimento estaria fundamentado no art 10 da mesma Lei, em especial o seus §§ 1º e 4º.

Segundo a recorrente, da leitura do citado dispositivo legal, é de se inferir que a perda no recebimento de créditos, teria caráter de presunção até cinco anos após seu vencimento, após este período esta perda se tornaria definitiva:

Em relação aos créditos de que trata o inciso II do caput do art. 10 da Lei 9.430/96, este artigo considera como perda definitiva os créditos vencidos há 5 anos.

17. Essa conclusão é inescapável, seja pela interpretação lógica, seja pela interpretação sistemática, seja pela interpretação finalística do art. 10 da Lei 9.430/96.

18. Veja-se que, mesmo que haja o comportamento ativo de desistência da ação judicial, caso essa desistência se dê a partir de 5 anos de vencimento do crédito, a perda anteriormente deduzida não deve ser estornada. É o art. 10, § 1º, da Lei 9.430/96.

19. Reitere-se. A perda presumida de que trata o art. 9, § 1º (exceto a da alínea “a” de seu inciso II, em que a perda presumida já é definitiva) da Lei 9.430/96, e, como tal, deduzida, não precisa ser estornada, mesmo com o comportamento ativo (voluntariedade) de desistência da ação judicial, desde que o crédito se encontre vencido há 5 anos.

20. Por que isso?

21. Porque a lei (art. 10 da Lei 9.430/96) considera como perda definitiva, e não mais presumida, o crédito vencido há pelo menos 5 anos.

22. A evidência disso é o § 4º do art. 10 da Lei 9.430/96. Este diz que a perda presumida se torna perda definitiva, baixando-se definitivamente o crédito (pelo débito na conta redutora em contrapartida a crédito na conta que registra o crédito, i.e., baixa da conta que registra o crédito), a partir de 5 anos do vencimento do crédito, mesmo que, a partir desse marco temporal, se desista da ação judicial. É o § 4º do art. 10 como “resposta” também ao § 1º do art. 10, ambos da Lei 9.430/96.

(...)

Sobre esta matéria temos que, antes do advento da Lei 9.430/96, a legislação tributária permitia, dentro de determinadas condições e limites, a dedução da “provisão para créditos de liquidação duvidosa” como despesa operacional para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (artigo 43 da Lei 8.981/95).

A partir do ano-calendário de 1997, entretanto, a citada provisão deixou de ser dedutível e somente as perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica passaram a ser deduzidas como despesas operacionais, observado o disposto no artigo 9º da Lei 9.430/96.

Observa-se que, a partir da alteração legislativa descrita, desde 1997 não há mais que se falar em provisão para não recebimento dos créditos decorrente de operações de venda ou prestação de serviços para que esses valores possam ser deduzidos na apuração do lucro real.

Para que haja essa dedução, faz-se necessário que efetivamente haja perdas nessas operações, ainda que essas perdas não sejam definitivas. Contudo, para que isso seja possível, há de observar os limites de valores dos créditos não percebidos, o tempo em que as dívidas estejam em aberto e, também, os procedimentos de cobrança administrativa ou judicial exigidos pelo artigo 9º da Lei 9.430/96.

Da leitura do *caput* do artigo 9º, aqui novamente reproduzido, verifica-se a definição que as perdas no recebimento de créditos somente poderão ser deduzidas como despesas, se for observado o disposto no próprio artigo:

Art. 9º As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, observado o disposto neste artigo.

Portanto, há duas conclusões a serem observadas da leitura deste dispositivo. A primeira é que a perda no recebimento de créditos, como regra, não é dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Por sua vez, admite exceções à regra, caso a pessoa jurídica observe as disposições contidas dentro do próprio artigo, em especial aqueles estabelecidos no seu §1º.

O que nos leva a segunda conclusão, em que somente poderão deduzidas como despesas as perdas que estiverem dentro dos requisitos determinados pelos parágrafos do artigo 9º.

Segundo, ainda nesta linha de raciocínio, não se observa, dentre os requisitos de dedutibilidade, a definitividade da perda.

Por outro lado, o artigo 10 apenas traz as regras de contabilização das perdas já consideradas como dedutíveis pelo artigo 9º:

Art. 10. Os registros contábeis das perdas admitidas nesta Lei serão efetuados a débito de conta de resultado e a crédito:

I - da conta que registra o crédito de que trata a alínea a do inciso II do § 1º do art. 9º e a alínea a do inciso II do § 7º do art. 9º; (Redação dada pela Lei nº 13.097, de 2015)

II - de conta redutora do crédito, nas demais hipóteses.

§ 1º Ocorrendo a desistência da cobrança pela via judicial, antes de decorridos cinco anos do vencimento do crédito, a perda eventualmente registrada deverá ser estornada ou adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao período de apuração em que se der a desistência.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, o imposto será considerado como postergado desde o período de apuração em que tenha sido reconhecida a perda.

§ 3º Se a solução da cobrança se der em virtude de acordo homologado por sentença judicial, o valor da perda a ser estornado ou adicionado ao lucro líquido para determinação do lucro real será igual à soma da quantia recebida com o saldo a receber renegociado, não sendo aplicável o disposto no parágrafo anterior.

§ 4º Os valores registrados na conta redutora do crédito referida no inciso II do caput poderão ser baixados definitivamente em contrapartida à conta que registre o crédito, a partir do período de apuração em que se completar cinco anos do vencimento do crédito sem que o mesmo tenha sido liquidado pelo devedor.

Veja, o que trata este dispositivo não é a dedutibilidade de qualquer despesa, mas sua contabilização uma vez admitida como dedutível nos termos da Lei 9.430/96.

Por fim, é de se concluir que, enquanto o art. 9º estabelece os requisitos de dedutibilidade das perdas, o art. 10 estabelece o procedimento de registro contábil das perdas, que tem por pressuposto o prévio preenchimento dos requisitos estabelecidos no art. 9º da Lei 9.430/96 para a dedução das perdas.

Os §§ 1º e 4º do art. 10 deixam claro, também, quanto aos casos em que o art. 9º preceitua a tomada de procedimentos judiciais para o recebimento do crédito, que a pessoa jurídica não pode desistir da cobrança judicial antes de decorridos cinco anos do vencimento do crédito, sob pena de ser obrigada a submeter à tributação a perda já deduzida no resultado, considerado o imposto como postergado desde o período de apuração em que tenha sido reconhecida a perda (§ 2º). Nessa situação, o § 1º ordena o estorno da perda antes registrada ou a sua adição ao lucro líquido, para determinação do lucro real, o que implica, adotada uma ou outra opção, a tributação de forma definitiva dos valores estornados ou adicionados.

Ressalte-se que o § 4º do art. 10 não se presta como fundamento para a admissão de dedução de perdas, independentemente de cobrança judicial, depois de cinco anos de vencimento do crédito, por duas razões: em primeiro lugar, a baixa definitiva de créditos a que ele alude não afeta o resultado (importa unicamente a extinção da conta que registra o crédito não liquidado pelo devedor); em segundo lugar, a “conta redutora do crédito” nele citada indica, mais uma vez, a obrigatoriedade, neste caso, de cobrança judicial, pois essa conta só existirá na hipótese de (I) haver ação judicial em curso ou de (II) ter a credora desistido da ação judicial e ter optado por adicionar ao lucro líquido a perda precedentemente deduzida, em vez de estorná-la contabilmente.

Este também é o entendimento consolidado pela RFB por meio da publicação Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 2/2018, modificando, inclusive, todas as conclusões em contrário, os grifos foram acrescentados

Art. 1º Para a determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido somente podem ser deduzidos como despesas os créditos decorrentes das atividades das pessoas jurídicas para os quais tenham sido cumpridos os requisitos previstos no art. 9º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ainda que vencidos há mais de cinco anos sem que tenham sido liquidados pelo devedor.

Art. 2º Ficam modificadas as conclusões em contrário constantes em Soluções de Consulta ou em Soluções de Divergência emitidas antes da publicação deste ato, independentemente de comunicação aos consulentes.

Ainda, no que concerne o art 10, destaca-se que, para que os valores sejam baixados definitivamente, anteriormente devem ter sido registradas na conta redutora do crédito, observando os requisitos de dedutibilidade das perdas estabelecidos no art. 9º da Lei 9.430/96.

Entende-se que somente haverá o registro em conta redutora quando preenchidos os requisitos do art. 9º, portanto não há possibilidade de baixa da conta redutora sem o preenchimento dos referidos requisitos.

Resta claro, portanto, que, não cumpridas as exigências do art. 9º da Lei nº 9.430, de 1996, os créditos que venham a ser lançados como perdas no resultado, ainda que decorridos mais de cinco anos de seu vencimento, deverão ser adicionados ao lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real.

Abaixo, decisões do CARF que possuem o mesmo entendimento:

Acórdão nº. : 101-95.184

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS — De acordo com as normas previstas no § 1º do art. 9º da Lei 9.430/96, a perda é dedutível desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para seu recebimento.

Acórdão nº 1402-004.039

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. VENCIDOS HÁ MAIS DE CINCO ANOS.

Para a determinação ao lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido somente podem ser deduzidos como despesas os créditos decorrentes das atividades das pessoas jurídicas para os quais tenham sido cumpridos os requisitos previstos no art. 9º da Lei nº 9.430. de 27 de dezembro de 1996, ainda que vencidos há mais de cinco anos sem que tenham sido liquidados pelo devedor.

Cumpra esclarecer que não há, ainda, decisões na Câmara Superior uma vez que não foi caracterizada qualquer divergência sobre esta matéria, conforme se pode inferir em recente julgado de 4 de junho de 2024 que não conheceu do recuso especial:

ACÓRDÃO nº 9101-006.985

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO FISCAL DA PERDA DEPOIS DE 5 (CINCO) ANOS DO VENCIMENTO. AUSÊNCIA DE DECISÃO NO PARADIGMA. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial se o acórdão apresentado para demonstrar a divergência, embora consignando abordagem convergente com a pretensão da Contribuinte, traz expresso que as perdas sob análise naquele caso não eram afetadas pelo tema invocado.

Desta maneira não assiste razão à recorrente devendo ser mantida a glosa da exclusão do lucro real referente a perda no recebimento de créditos por ausência do cumprimento dos requisitos estabelecidos no art 9º da Lei 9.430/96.

**Da multa por apresentação da ECF com informações inexatas, incorretas ou omitidas**

Por entender que houve informação incorreta nas linhas 125 a 164 no Registro M300 do LALUR, lavrou a multa por apresentação de ECF com informações inexatas, incorretas ou omitidas, nos termos do artigo 8-A, Inciso II, do Decreto-Lei n. 1.598/77. Abaixo, trecho do TVF em que fundamenta sua conclusão:

O contribuinte apresentou Escrituração Contábil Fiscal (ECF) com informações inexatas, incompletas ou omitidas. Isso porque, conforme visto no item 4.1.3 acima:

- a) Não registrou a totalidade das perdas dedutíveis em operações de crédito nas linhas 125 a 164 no Registro M300 do LALUR (foi excluído o valor de R\$ 2.993.892.150,82, quando, conforme informado pelo próprio contribuinte, “o correto deveria ser o valor efetivamente deduzido como perda de R\$ 3.727.171.314,358 ”, que é o valor do banco de dados apresentado e também registrado em subcontas internas da contabilidade – vide figura 3).

Assim, em respeito ao que dispõe o art. 8º-A, II, do Decreto-Lei n. 1.598/77, que prevê multa de 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor omitido, inexato ou incorreto do E-LALUR/E-LACS, resta-nos fazer incidir a disposição legal ao fato concreto dando origem a exigência, por meio de auto de infração, de multa por infração à legislação tributária.

Como se vê pelo trecho colacionado acima, o valor incorreto que gerou a multa ora em discussão foi o fato de a recorrente não ter registrado a totalidade das perdas em operações de crédito no LALUR.

Dos R\$ 3.727.171.314,35, registrados como provisões nas contas “COSIF 8.1.8.30.00-0 (-) DESPESAS DE PROVISÕES OPERACIONAIS”, apenas R\$ 2.993.892.150,82 teriam sido registrados como exclusão no LALUR.

O TVF destaca, ainda, que, “conforme dispõe o Plano Contábil das Instituições do SFN – COSIF, a conta 8.1.8.30 tem a função de registrar os encargos necessários à formação de provisões operacionais retificadoras do Ativo que constituam despesa efetiva da instituição no período, e não para o registro das perdas com operações de crédito amparadas pelo art. 9º da Lei 9.430/96, as quais devem ser excluídas quando da apuração do Lucro Real e da apuração da BC da CSLL”.

A recorrente alega, em sua defesa, o que se segue:

Pois bem, como visto na descrição legislativa, o LALUR é um livro no qual são lançados os ajustes do lucro líquido.

60. A D. Autoridade Fiscal afirma que os registros imprecisos teriam sido realizados no Registro M300 – Demonstração do Lucro Real, da ECF (Escrituração Contábil Fiscal), o qual apresenta os lançamentos da parte A do e-Lalur, para fins de apuração da base de cálculo da IRPJ anual, trimestral e nos meses com estimativa apurada com base no balanço/balancete.

61. Outrossim, a aplicação da multa se deu por informações supostamente incorretas relativas aos valores efetivamente deduzidos como perdas

62. Como visto, o LALUR é um livro utilizado para o registro de ajustes ao Lucro Líquido.

63. Contudo, o Impugnante não realiza a contabilização das suas perdas por meio de ajustes no LALUR, uma vez que as perdas com operações de crédito são deduzidas diretamente do RAIR (resultado antes do imposto de renda, lucro líquido).

64. Ou seja, toda a multa lançada e discutida no presente capítulo da impugnação é baseada em informações que o Contribuinte não tem qualquer obrigação legal de lançar no LALUR.

65. Tanto é verdade que a informação prestada no LALUR não foi base para a autuação relacionada às perdas, uma vez que o valor de perdas apurado e os valores glosados foram retirados de outros documentos contábeis/fiscais da Impugnante.

66. É possível observar que na CRT-UAF 043/2021 (e-processo, fl. 68), em 26/02/2021, o Contribuinte respondeu à fiscalização e juntou o comprovante de entrega da base de perdas para o AC 2017, transmitida em 26/02/2020.

67. Outrossim, na CRT-UAF 134/2021, de 30/04/2021 (e-processo, fl. 74), o Contribuinte, na resposta ao termo de intimação nº 05, explica a base de perdas e ratifica que “no ano calendário de 2017” registrou e deduziu as despesas com perdas em operações de crédito no valor de R\$ 3.727.171.314,35”.

68. O ponto principal aqui é que a D. Autoridade Fiscal sempre teve acesso ao montante deduzido de perdas em operações de crédito e que não há, para o Impugnante, qualquer obrigação legal de registrar tais valores no LALUR, uma vez

que o Contribuinte não contabiliza suas perdas em operações de crédito por ajuste no lucro real.

69. Ou seja, como o Contribuinte não contabiliza as perdas por meio de ajustes no lucro real, ele sequer teria a obrigação de realizar o registro desses valores no LALUR.

70. Deve ser esclarecido que, como a ECF possui um campo/linha para registro das perdas, em sede de cooperação, o Contribuinte acabou informando esses valores nos campos destacados e que serviram de base para a multa aplicada.

Em linhas gerais, a recorrente afirma que não estaria obrigada a registrar o valor das perdas, uma vez que não efetuava este controle registrando estes valores no documento que ela chama de RAIR (resultado antes do imposto de renda, lucro líquido) e que este registro não acarretou nenhum efeito fiscal.

Ocorre, porém, que a base legal da multa aplicada não exige que as inexatidões incorreções ou omissões apontadas tenham efeitos sobre o crédito tributário, basta a comprovação por parte de fiscalização de sua existência para estabelecer a ocorrência do fato gerador da multa. É o que estabelece o art 8-A do Decreto-Lei nº 1.598/77.

Art. 8º-A. O sujeito passivo que deixar de apresentar o livro de que trata o inciso I do caput do art. 8º, nos prazos fixados no ato normativo a que se refere o seu § 3º, ou que o apresentar com inexatidões, incorreções ou omissões, fica sujeito às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

I - equivalente a 0,25% (vinte e cinco centésimos por cento), por mês-calendário ou fração, do lucro líquido antes do Imposto de Renda da pessoa jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no período a que se refere a apuração, limitada a 10% (dez por cento) relativamente às pessoas jurídicas que deixarem de apresentar ou apresentarem em atraso o livro; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

II - 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor omitido, inexato ou incorreto. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º A multa de que trata o inciso I do caput será limitada em: (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

I - R\$ 100.000,00 (cem mil reais) para as pessoas jurídicas que no ano-calendário anterior tiverem auferido receita bruta total, igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais); (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

II - R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) para as pessoas jurídicas que não se enquadrarem na hipótese de que trata o inciso I deste parágrafo. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 2º A multa de que trata o inciso I do caput será reduzida: (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

I - em 90% (noventa por cento), quando o livro for apresentado em até 30 (trinta) dias após o prazo; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

II - em 75% (setenta e cinco por cento), quando o livro for apresentado em até 60 (sessenta) dias após o prazo; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

III - à metade, quando o livro for apresentado depois do prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

IV - em 25% (vinte e cinco por cento), se houver a apresentação do livro no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 3º A multa de que trata o inciso II do caput: (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

I - não será devida se o sujeito passivo corrigir as inexatidões, incorreções ou omissões antes de iniciado qualquer procedimento de ofício; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

II - será reduzida em 50% (cinquenta por cento) se forem corrigidas as inexatidões, incorreções ou omissões no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 4º Quando não houver lucro líquido, antes do Imposto de Renda e da Contribuição Social, no período de apuração a que se refere a escrituração, deverá ser utilizado o lucro líquido, antes do Imposto de Renda e da Contribuição Social do último período de apuração informado, atualizado pela taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - Selic, até o termo final de encerramento do período a que se refere a escrituração. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 5º Sem prejuízo das penalidades previstas neste artigo, aplica-se o disposto no art. 47 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995, à pessoa jurídica que não escriturar o livro de que trata o inciso I do caput do art. 8º da presente Lei de acordo com as disposições da legislação tributária. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Também não podem prosperar como justificativa para exonerar o lançamento da multa em comento que a recorrente *não realiza a contabilização das suas perdas por meio de ajustes no LALUR*, pois as registra em outro documento não fiscal, o que ele denominou de RAIR.

O controle paralelo, entendo ser possível quando fique demonstrado que seus resultados são compatíveis com o que estiver registrado em sua escrita contábil e fiscal. No entanto, a simples existência que possui outros controles, sem a comprovação desta compatibilidade não a exime do correto registro no e-LALUR:

No caso concreto a recorrente foi intimada a prestar esclarecimentos sobre as divergências encontradas. A própria recorrente afirma, ao responder às intimações que o valor correto a ser lançado no e-LALUR estaria incorreto:

Foi carregado na ECF nas linhas 124 a 168 (exclusão) do bloco M300 o valor de R\$ 2.993.892.150,82 (sendo: R\$ 2.477.041.668,65 jan-out e R\$ 516.850.482,17 nov-dez) quando o correto deveria ser o valor efetivamente deduzido como perda de R\$ 3.727.171.314,35. No entanto, essa diferença não tem efeito na base tributável, conforme apresentado no Quadro 5.

O dispositivo legal aplicado remete apenas na identificação de valores omitidos, inexatos ou incorretos nos livros fiscais em que a pessoa jurídica é obrigada a apresentar.

Neste sentido, temos que tais inexatidões estão plenamente comprovadas, já que, uma vez intimada pela fiscalização, a recorrente retifica a ECF com suas informações retificadas aceitas pela fiscalização, aplicando, inclusive, os benefícios de redução da multa. É o que se depreende do trecho do TVF abaixo destacado:

Tendo em vista que, conforme relatado na resposta de 06/01/2022 (CRT UAF 001/2022), as perdas com operações de crédito, de que tratam a Lei 9.430/96, foram lançadas com valores inexatos nas linhas 124 a 168 (exclusão), do bloco M300 do LALUR, o contribuinte foi intimado a realizar as devidas retificações no LALUR transmitindo novos arquivos ao SPED.

Após pedido de prorrogação de prazo, o contribuinte apresentou as retificações correlatas, em 25/08/2022. Desta forma, a multa lançada, cujos valores estão consolidados abaixo, receberá os benefícios previstos no artigo 8º - A, § 3º, II, do Decreto-Lei nº 1.598/77, incluído pela Lei nº 12.973/14.

Sendo assim, entendo como correta a multa aplicada por apresentação da ECF com informações inexatas, incorretas ou omitidas.

#### **Da Multa isolada pelo não recolhimento de estimativa**

Tendo em vista as irregularidades apontadas na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a fiscalização identificou pagamento a menor das estimativas referente aos meses em que ocorreram as infrações.

Desta forma efetuou o lançamento da multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo estimada a que alude o art 44, Inciso II, alínea b, da Lei 9.430/96.

A recorrente alega, em sua defesa, que não é cabível o lançamento desta multa uma vez que já teriam sido aplicadas as multas de ofício proporcionais sobre tributos a que se referem as estimativas.

Sobre esta matéria trago o voto da então Conselheira Adriana Gomes Rêgo, Relatora do Acórdão nº 9101-002.750 – CSRF / 1ª Turma, adotando como minha suas razões de decidir, por possuir o mesmo entendimento:

No mérito, a questão a ser dirimida no presente recurso diz respeito à possibilidade de serem aplicadas, simultaneamente, a multa isolada pela falta de

recolhimento de estimativas mensais, e a multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual.

A lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real, apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou, o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais, a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução.

Observe-se:

Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 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.

§1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.

[...]

Vê-se, então, que a pessoa jurídica, obrigada a apurar seus resultados de acordo com as regras do lucro real trimestral, tem a opção de fazê-lo com a periodicidade

anual, desde que, efetue pagamentos mensais a título de estimativa. Essa é a regra do sistema.

No presente caso, a pessoa jurídica fez a opção por apurar o lucro real anualmente, sujeitando-se, assim, e de forma obrigatória, aos recolhimentos mensais a título de estimativas.

Como se vê nos autos de infração de IRPJ e CSLL (e-fls. 955 e ss), a multa isolada aplicada pela falta de recolhimento das estimativas mensais desses tributos teve fulcro no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, mais precisamente em seu inciso II, alínea "b", com as modificações introduzidas pela Lei nº 11.488, de 2007.

A exigência da multa isolada foi mantida pela autoridade julgadora de 1ª Instância, mas, no julgamento do Recurso Voluntário, o colegiado a quo, por maioria de votos, acatou as alegações da autuada e exonerou a multa isolada exigida nestes autos por entender que (i) "em razão de uma mesma conduta (recolhimento a menor do IRPJ e da CSLL no anocalendário de 2008 em razão de dedução indevida), foram aplicadas duas penalidades distintas contra a recorrente (multa isolada e multa de ofício)"; (ii) "o dever de antecipar apenas existe enquanto houver uma obrigação a ser antecipada (isto é, enquanto ainda não tiver ocorrido o fato gerador do IRPJ e da CSLL), é forçoso concluir que a base imponível da multa isolada desaparece após o final do exercício (momento da ocorrência do fato gerador), deixando de ser possível, portanto, a aplicação dessa penalidade".

Todavia, discordo de tal entendimento porque vislumbro que as penalidades exigidas são autônomas e incidem sobre infrações distintas.

A exemplo do que argumenta a Contribuinte em suas contrarrazões, há aqueles que alegam que as alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base imponível ao tributo devido no ajuste anual. Nesse sentido invocam que a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351, de 2007, limitou-se a esclarecer que a alteração do art. 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 a título de carnê-leão 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 da multa de mora. E, ainda que se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, para essas pessoas subsistiria o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que imporia o afastamento da penalidade menos gravosa.

Ora, a vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resulta falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, esta penalidade foi prevista nos mesmos termos daquela aplicável ao tributo não recolhido no ajuste anual, ou seja, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição, inclusive no mesmo percentual de 75%, e passível de agravamento ou qualificação se presentes as circunstâncias indicadas naquele dispositivo legal. Veja-se:

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. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

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

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

[...]

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

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;

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998)

[...]

A redação original do dispositivo legal resultou, assim, em punições equivalentes para a falta de recolhimento de estimativas e do ajuste anual. E, decidindo sobre este conflito, a jurisprudência administrativa posicionou-se majoritariamente contra a subsistência da multa isolada, porque calculada a partir da mesma base de cálculo punida com a multa proporcional, e ainda no mesmo percentual desta.

Frente a tais circunstâncias, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória nº 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição.

Observe-se:

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).

As conseqüências desta alteração foram apropriadamente expostas pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no voto condutor do Acórdão nº 101-002.251:

Logo, tendo sido alterada a base de cálculo eleita pelo legislador para a multa isolada de totalidade ou diferença de tributo ou contribuição para valor do pagamento mensal, não há mais qualquer vínculo, ou dependência, da multa isolada com a apuração de tributo devido.

Perfilhando o entendimento de que não se confunde a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição com o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, é vasta a jurisprudência desta CSRF, valendo mencionar dos últimos cinco anos, entre outros, os acórdãos nºs 9101-00577, de 18 de maio de 2010, 9101-00.685, de 31 de agosto de 2010, 9101-00.879, de 23 de fevereiro de 2011, nº 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, nº 9101-001.336, de 26 de abril de 2012, nº 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013, nº 9101-001.771, de 16 de outubro de 2013, e nº 9101-002.126, de 26 de fevereiro de 2015, todos assim ementados (destaquei):

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano.

Daí porque despropositada a decisão recorrida que, após reconhecer expressamente a modificação da redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 pela Lei nº 11.488, de 2007, e transcrever os mesmos dispositivos legais acima, abruptamente conclui no sentido de que (e-fls. 236):

Portanto, cabe excluir a exigência da multa de ofício isolada concomitante à multa proporcional.

Em despacho de admissibilidade de embargos de declaração por omissão, interpostos pela Fazenda Nacional contra aquela decisão, e rejeitados, foi dito o seguinte (e-fls. 247):

Por fim, reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas. Isso porque é sabido que um dos fatores que levou à mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que à época da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse

entendimento. Vejamos novamente a redação de parte [das] disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

[...].

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto à impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual.

Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir, no parágrafo § 1º, excetuou a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que aliás é a questão de maior incidência.

Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões factíveis é que essa cumulatividade é mesmo indevida.

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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 inexacta;

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

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir,

iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

Destaque-se, ainda, que a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário. A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre a data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário. A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente.

Diferentes, portanto, são os bens jurídicos tutelados, e limitar a penalidade àquela aplicada em razão da falta de recolhimento do ajuste anual é um incentivo ao descumprimento do dever de antecipação ao qual o sujeito passivo voluntariamente se vinculou, ao optar pelas vantagens decorrentes da apuração do lucro tributável apenas ao final do ano-calendário.

E foi, justamente, a alteração legislativa acima que motivou a edição da referida Súmula CARF nº 105.

Explico.

O enunciado de súmula em referência foi aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 08 de dezembro de 2014. Antes, enunciado semelhante foi, por sucessivas vezes, rejeitado pelo Pleno da CSRF, e mesmo pela 1ª Turma da CSRF. Veja-se, abaixo, os verbetes submetidos a votação de 2009 a 2014:

PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 20092

[...]

ANEXO I

I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:

[...]

12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº :

Até a vigência da Medida Provisória nº 351/2007, a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência de antecipações não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado no ajuste anual.

[...]

PORTARIA Nº 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012

[...]

ANEXO ÚNICO

[...]

II- ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 1ª TURMA DA CSRF:

[...]

17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401- 00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/ 10/ 2011.

[...]

III- ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 2ª TURMA DA CSRF:

[...]

22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401- 00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/ 10/ 2011.

[...]

PORTARIA Nº- 18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 20134

[...]

ANEXO I

I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:

[...]

9ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

Até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Acórdãos Precedentes: 9101-001261, de 22/11/11; 9101-001203, de 22/11/11; 9101-001238, de 21/11/11; 9101-001307, de 24/04/12; 1402-001.217, de 04/10/12; 1102-00748, de 09/05/12; 1803-001263, de 10/04/12.

[...]

PORTARIA Nº 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 20145

[...]

ANEXO I

[...]

II - Enunciados a serem submetidos à 1ª Turma da CSRF:

[...]

13ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

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.

Acórdãos Precedentes: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.

[...]

É de se destacar que os enunciados assim propostos de 2009 a 2013 exsurgem da jurisprudência firme, contrária à aplicação concomitante das penalidades antes da alteração promovida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007. Jurisprudência esta, aliás, que motivou a alteração legislativa.

De outro lado, a discussão acerca dos lançamentos formalizados em razão de infrações cometidas a partir do novo contexto legislativo ainda não apresentava densidade suficiente para indicar qual entendimento deveria ser sumulado.

Considerando tais circunstâncias, o Pleno da CSRF, e também a 1ª Turma da CSRF, rejeitou, por três vezes, nos anos de 2009, 2012 e 2013, o enunciado contrário à concomitância das penalidades até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007. As discussões nestas votações motivaram alterações posteriores com o objetivo de alcançar redação que fosse acolhida pela maioria qualificada, na forma regimental.

Com a rejeição do enunciado de 2009, a primeira alteração consistiu na supressão da vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, substituindo-a, como marco temporal, pela referência à data de sua publicação. Também foram separadas as hipóteses pertinentes ao IRPJ/CSLL e ao IRPF, submetendo-se à 1ª Turma e à 2ª Turma da CSRF os enunciados correspondentes. Seguindo-se nova rejeição em 2012, o enunciado de 2009 foi reiterado em 2013 e, mais uma vez, rejeitado.

Este cenário deixou patente a imprestabilidade de enunciado distinguindo as ocorrências alcançadas a partir da expressão "até a vigência da Medida Provisória nº 351", de 2007, ou até a data de sua publicação. E isto porque a partir da redação proposta havia o risco de a súmula ser invocada para declarar o cabimento da exigência concomitante das penalidades a partir das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, apesar de a jurisprudência ainda não estar consolidada neste sentido.

Para afastar esta interpretação, o enunciado aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 2014 foi redigido de forma direta, de modo a abarcar, apenas, a jurisprudência firme daquele Colegiado: a impossibilidade de cumulação, com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas com fundamento na legislação antes de sua alteração pela Medida Provisória nº 351, de 2007. Omitiu-se, intencionalmente, qualquer referência às situações verificadas depois da alteração legislativa em tela, em razão da qual a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas passou a estar prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", e não mais no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares à parcela do litígio já pacificada.

Assim, a Súmula CARF nº 105 tem aplicação, apenas, em face de multas lançadas com fundamento na redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, tendo por referência infrações cometidas antes da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, publicada em 22 de janeiro de

2007, e ainda que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%, dado que tal providência não decorre de nova fundamentação do lançamento, mas sim da retroatividade benigna prevista pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

Neste sentido, vale observar que os precedentes indicados para aprovação da súmula reportam-se, todos, a infrações cometidas antes de 2007:

Acórdão nº 9101-001.261:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001

Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFICIO 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.

Acórdão nº 9101-001.203:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001

Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFICIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.

Acórdão nº 9101-001.238:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2001

[...]

MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE

RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.

Acórdão nº 9101-001.307:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

[...]

MULTA ISOLADA APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO — 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.

Acórdão nº 1402-001.217:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

[...]

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base).

[...]

Acórdão nº 1102-000.748:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA

JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa:

[...]

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

Devem ser exoneradas as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, uma vez que, cumulativamente foram exigidos os tributos com multa de ofício, e a base de cálculo das multas isoladas está inserida na base de cálculo das multas de ofício, sendo descabido, nesse caso, o lançamento concomitante de ambas.

[...]

Acórdão nº 1803-001.263:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002

[...]

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.

Frente a tais circunstâncias, ainda que precedentes da súmula veiculem fundamentos autorizadores do cancelamento de exigências formalizadas a partir da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, não são eles, propriamente, que vinculam o julgador administrativo, mas sim o enunciado da súmula, no qual está sintetizada a questão pacificada.

Digo isso porque esses precedentes têm sido utilizados para se tentar aplicar outra tese no sentido de afastar a multa, qual seja a do princípio da consunção. Ora se o princípio da consunção fosse fundamento suficiente para inexigibilidade concomitante das multas em debate, o enunciado seria genérico, sem qualquer referência ao fundamento legal dos lançamentos alcançados. A citação expressa do texto legal presta-se a firmar esta circunstância como razão de decidir relevante extraída dos paradigmas, cuja presença é essencial para aplicação das consequências do entendimento sumulado.

Da mesma forma que faz a Contribuinte em suas contrarrazões, há quem argumente que o princípio da consunção veda a cumulação das penalidades.

Sustentam os adeptos dessa tese que o não recolhimento da estimativa mensal seria etapa preparatória da infração cometida no ajuste anual e, em tais circunstâncias o princípio da consunção autorizaria a subsistência, apenas, da penalidade aplicada sobre o tributo devido ao final do anocalendarário, prestigiando o bem jurídico mais relevante, no caso, a arrecadação tributária, em confronto com a antecipação de fluxo de caixa assegurada pelas estimativas. Ademais, como a base fática para imposição das penalidades seria a mesma, a exigência concomitante das multas representaria bis in idem, até porque, embora a lei tenha previsto ambas penalidades, não determinou a sua aplicação simultânea. E acrescentam que, em se tratando de matéria de penalidades, seria aplicável o art. 112 do CTN. Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do Acórdão nº 9101-001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

[...]

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa. Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à

obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em obrigação principal. Vale destacar que, mesmo ocorrendo tal conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.

Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda (iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo. Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis:

“As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis Fernandes de Oliveira, “a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição”. O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativo constitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções”.

O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção”. (in “O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário”, ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)

Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante

proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.

#### A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSSL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. “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 CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96” (AgRg no REsp 694278-RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido.” (Recurso Especial 529570 / SC - Relator Ministro João Otávio de Noronha - Segunda Turma - Data do Julgamento 19/09/2006 - DJ 26.10.2006 p. 277)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

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 CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 - Relator Ministro Humberto Martins - Segunda Turma - DJ 17.08.2006 p. 341) Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSSL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo. Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de “pagamento de tributo”, dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos e exigidas de forma isolada.

Sob esta ótica, o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, §2º do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos.

Veja-se, aliás, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acima citadas expressamente reconhecem este ônus como decorrente de uma opção, e distinguem a antecipação do pagamento do pagamento em si, isto para negar a aplicação de juros a partir de seu recolhimento no confronto com o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário.

É certo que a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já consolidou seu entendimento contrariamente à aplicação concomitante das penalidades em razão do princípio da consunção, conforme evidencia a ementa de julgado recente proferido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS:

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES.

1. A Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996 (AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015).

2. Agravo Regimental não provido.

As contrarrazões oferecidas pela Contribuinte, aliás, fazem referência ao REsp 1.496.354/PR, mencionado na ementa acima. Todavia, referidos julgados não são de observância obrigatória na forma do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

Além disso, a interpretação de que a falta de recolhimento da antecipação mensal é infração abrangida pela falta de recolhimento do ajuste anual, sob o pressuposto da existência de dependência entre elas, sendo a primeira infração preparatória da segunda, desconsidera o prejuízo experimentado pela União com a mora subsistente em razão de o tributo devido no ajuste anual sofrer encargos somente a partir do encerramento do anocalendário. Favorece, assim, o sujeito passivo que se obrigou às antecipações para apurar o lucro tributável apenas ao final do ano-calendário, conferindo-lhe significativa vantagem econômica em relação a outro sujeito passivo que, cometendo a mesma infração, mas optando pela regra geral de apuração trimestral dos lucros, suportaria, além do ônus da escrituração trimestral dos

resultados, os encargos pela falta de recolhimento do tributo calculados desde o encerramento do período trimestral. Quanto à transposição do princípio da consunção para o Direito Tributário, vale a transcrição da oposição manifestada pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

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.

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta:

O Direito Penal é especial, contém princípios, critérios, fundamentos e normas particulares, próprios desse ramo jurídico; por isso, a rigor, as regras dele não podem ser estendidas além dos casos para os quais foram instituídas. De fato, não se aplica norma jurídica senão à ordem de coisas para a qual foi estabelecida; não se pode pôr de lado a natureza da lei, nem o ramo do Direito a que pertence a regra tomada por base do processo analógico.[15 Carlos Maximiliano, Hermenêutica e aplicação do direito, p.212] Na hipótese de concurso de crimes, o legislador escolheu critérios específicos, próprios desse ramo de Direito.

Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas.

A ‘forma de sancionar’ é instituída pelo legislador, segundo critérios de conveniência/oportunidade, isto é, discricionariedade. Compete-lhe elaborar, ou não, regras a respeito da concorrência de infrações administrativas. No silêncio, ocorre cúmulo material.

Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o cúmulo material de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei nº 9.503, de 23.12.1997 (Código de Trânsito Brasileiro), segundo o qual “quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as respectivas penalidades”. Igualmente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de 12.2.1998, que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: “Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o disposto está inserido no Capítulo VI – Da Infração Administrativa] ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as sanções a elas cominadas”. E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei nº 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: “As sanções [administrativas] previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar antecedente ou incidente de procedimento administrativo”. [16 Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa tenha imposto cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.]

No Direito Penal são exemplos de aplicação do princípio da consunção a absorção da tentativa pela consumação, da lesão corporal pelo homicídio e da violação de domicílio pelo furto em residência. Característica destas ocorrências é a sua previsão em normas diferentes, ou seja, a punição concebida de forma autônoma, dada a possibilidade fática de o agente ter a intenção, apenas, de cometer o crime que figura como delito-meio ou delito fim.

Já no caso em debate, a norma tributária prevê expressamente a aplicação das duas penalidades em face da conduta de sujeito passivo que motive lançamento de ofício, como bem observado pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no já citado voto condutor do Acórdão nº 9101-002.251:

[...]

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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:

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável.

Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação alterada não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". Ademais, quando o legislador estipula na alínea "b" do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade mesmo se apurado lucro tributável e, por conseqüência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de bis in idem sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário. A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de bis in idem.

Neste sentido, aliás, são as considerações do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

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.

[...]

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 de 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.

Tais circunstâncias são totalmente distintas das que ensejam a aplicação de multa moratória ou multa de ofício sobre tributo não recolhido. Nesta segunda hipótese, sim, a base fática é idêntica, porque a infração de não recolher o tributo no vencimento foi praticada e, para compensar a União o sujeito passivo poderá, caso não demande a atuação de um agente fiscal para constituição do crédito tributário por lançamento de ofício, sujeitar-se a uma penalidade menor. Se o recolhimento não for promovido depois do vencimento e o lançamento de ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual incorpora, por certo, a reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal.

Imprópria, portanto, a ampliação do conteúdo expresso no enunciado da súmula a partir do que consignado no voto condutor de alguns dos paradigmas.

É importante repisar, assim, que as decisões acerca das infrações cometidas depois das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não devem observância à Súmula CARF nº 105 e os Conselheiros têm plena liberdade de convicção.

Somente a essência extraída dos paradigmas, integrada ao enunciado - no caso, mediante expressa referência ao fundamento legal aplicável antes da edição da Medida Provisória nº 351, de 2007 (art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996) -, representa o entendimento acolhido pela 1ª Turma da CSRF a ser observado, obrigatoriamente, pelos integrantes da 1ª Seção de Julgamento. Nada além disso.

De outro lado, releva ainda destacar que a aprovação de um enunciado não impõe ao julgador a sua aplicação cega. As circunstâncias do caso concreto devem ser analisadas e, caso identificado algum aspecto antes desconsiderado, é possível afastar a aplicação da súmula.

Veja-se, por exemplo, que o enunciado da Súmula CARF nº 105 é omissivo acerca de outro ponto que permite interpretação favorável à manutenção parcial de exigências formalizadas ainda que com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996. Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 1302-001.753:

A multa isolada teve em conta falta de recolhimento de estimativa de CSLL no valor de R\$ 94.130,67, ao passo que a multa de ofício foi aplicada sobre a CSLL apurada no ajuste anual no valor de R\$ 31.595,78. Discute-se, no caso, a aplicação da Súmula CARF nº 105 de seguinte teor: 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.

Os períodos de apuração atuados estariam alcançados pelo dispositivo legal apontado na Súmula CARF nº 105. Todavia, como evidenciam as bases de cálculo das penalidades, a concomitância se verificou apenas sobre parte da multa isolada exigida por falta de recolhimento da estimativa de CSLL devida em dezembro/2002. Importa, assim, avaliar se o entendimento sumulado determinaria a exoneração de toda a multa isolada aqui aplicada.

A referência à exigência ao mesmo tempo das duas penalidades não possui uma única interpretação. É possível concluir, a partir do disposto, que não subsiste a multa isolada aplicada no mesmo lançamento em que formalizada a exigência do ajuste anual com acréscimo da multa de ofício proporcional, ou então que a multa isolada deve ser exonerada quando exigida em face de antecipação contida no ajuste anual que ensejou a exigência do principal e correspondente multa de ofício. Além disso, pode-se interpretar que deve subsistir apenas uma penalidade quando a causa de sua aplicação é a mesma.

Os precedentes que orientaram a edição da Súmula CARF nº 105 auxiliam nesta interpretação. São eles:

[...]

Observa-se nas ementas dos Acórdãos nº 9101-001.261, 9101-001.307 e 1803-001.263 a abordagem genérica da infração de falta de recolhimento de estimativas como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, e que por esta razão é absorvida pela segunda infração, devendo subsistir apenas a punição aplicada sobre esta. Sob esta vertente interpretativa, qualquer multa isolada aplicada por falta de recolhimento de estimativas sucumbiria frente à exigência do ajuste anual com acréscimo de multa de ofício.

Porém, os Acórdãos nº 9101-001.203 e 9101-001.238, reportam-se à identidade entre a infração que, constatada pela Fiscalização, enseja a apuração da falta de recolhimento de estimativas e da falta de recolhimento do ajuste anual, assim como os Acórdãos nº 1402-001.217 e 1102-000.748 fazem referência a aplicação de penalidades sobre a mesma base, ou ao fato de a base de cálculo das multas isoladas estar contida na base de cálculo da multa de ofício. Tais referências permitem concluir que, para identificação da concomitância, deve ser avaliada a causa da aplicação da penalidade ou, ao menos, o seu reflexo na apuração do ajuste anual e nas bases estimativas.

A adoção de tais referenciais para edição da Súmula CARF nº 105 evidencia que não se pretendeu atribuir um conteúdo único à concomitância, permitindo-se a livre interpretação acerca de seu alcance.

Considerando que, no presente caso, as infrações foram apuradas de forma independente - estimativa não recolhida em razão de seu parcelamento parcial e ajuste anual não recolhido em razão da compensação de bases negativas acima do limite legal - e assim resultaram em distintas bases para aplicação das penalidades, é válido concluir que não há concomitância em relação à multa isolada aplicada sobre a parcela de R\$ 62.534,89 (= R\$ 94.130,67 - R\$ 31.595,78), correspondente à estimativa de CSLL em dezembro/2002 que excede a falta de recolhimento apurada no ajuste anual.

Divergência neste sentido, aliás, já estava consubstanciada antes da aprovação da súmula, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 1201-00.235, de lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

[...]

O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso. Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.

Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R\$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R\$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R\$ 3.826.453,79 (R\$ 8.902.754,18 – R\$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional.

Abaixo, segue a discriminação dos valores:

Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79

Estimativa remanescente (R\$ 3.826.453,79 x 25%): R\$ 956.613,45

Multa isolada mantida (R\$ 956.613,45 x 50%): R\$ 478.306,72

Multa isolada excluída (R\$ 1.109.844,27 – R\$ 478.306,72): R\$ 631.537,55

[...]

A observância do entendimento sumulado, portanto, pressupõe a identificação dos requisitos expressos no enunciado e a análise das circunstâncias do caso concreto, a fim de conferir eficácia à súmula, mas não aplicá-la a casos distintos. Assim, a referência expressa ao fundamento legal das exigências às quais se aplica o entendimento sumulado limita a sua abrangência, mas a adoção de expressões cujo significado não pode ser

identificado a partir dos paradigmas da súmula confere liberdade interpretativa ao julgador.

Como visto, no caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida para fatos ocorridos após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo ambas as multas devidas.

Entendeu o Colegiado a quo, ainda, que "a base impositiva da multa isolada desaparece após o final do exercício (momento da ocorrência do fato gerador), deixando de ser possível, portanto, a aplicação dessa penalidade".

Dirijo, no entanto, de tal entendimento, uma vez que evidência suficiente de que a multa isolada pode ser aplicada depois do encerramento do ano-calendário permanece constando na redação atual do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, no sentido do cabimento da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. Nestes termos, a lei afirma a aplicação da multa ainda que a apuração final revele a inexistência de tributo devido sobre o lucro apurado. Ademais, a utilização da expressão "ainda que" deixa patente o cabimento da multa isolada mesmo se houver tributo devido ao final do ano-calendário, hipótese na qual seria devida, também, a multa proporcional estipulada na nova redação do inciso I do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

Consoante antes observado, o tributo apurado ao final do ano-calendário somente se sujeita a encargos a partir de seu vencimento. Logo, para desconstituir a infração de falta de recolhimento de estimativas, o sujeito passivo deve recolher as antecipações em atraso com os encargos pertinentes desde seu vencimento mensal. O recolhimento do tributo devido no ajuste anual, mesmo acrescido dos correspondentes encargos, não repara o prejuízo causado ao fluxo de caixa da União que, na regra geral de tributação, receberia trimestralmente o ingresso dos tributos incidentes sobre o lucro.

Assim, irrelevante o argumento da recorrida de que "durante o ano calendário de 2008, apurou o IRPJ e CSLL devidos estimativamente, e os recolheu" ou de que não teria infringido ao art. 2º da Lei nº 9.430/96. Ao deduzir despesa considerada não necessária, comum ou usual, fez o recolhimento a menor das estimativas mensais, implicando no descumprimento da obrigação acessória.

Assinale-se, por fim, que a conjugação dos argumentos contrário à aplicação da multa isolada depois do encerramento do ano-calendário e favorável à adoção do princípio da consunção resultaria em cenário no qual a falta de recolhimento de estimativas somente seria punida se a infração fosse constatada antes do encerramento do ano-calendário, interpretação que praticamente nega eficácia ao dispositivo legal<sup>11</sup> e confere significativa vantagem à opção pelo

lucro real anual em detrimento à regra geral de apuração trimestral do lucro tributável.

Deve, portanto, o recurso fazendário ser acolhido, reformando-se o acórdão recorrido para reconhecer a possibilidade de aplicação simultânea (ou concomitante) da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurados ao final do ano-calendário e das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas mensais desses tributos.

Desta maneira, por todo exposto acima, entendo que é completamente possível a concomitância das multas de ofício e de estimativas não pagas lançadas após a vigência da MP 351/2007.

### **Conclusão**

Sendo assim, por todo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário, mantendo o auto de infração em sua integralidade.

*Assinado Digitalmente*

**Alexandre Iabrudi Catunda**

### **VOTO VENCEDOR**

Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni, redator designado

Inobstante o robusto e muito bem fundamentado voto proferido pela nobre Conselheiro relator, a Turma Julgadora decidiu dar provimento ao recurso voluntário em relação à infração “multa por omissão em escrituração contábil fiscal (ECF)”, cancelando os lançamentos, vencido o Relator que negava provimento.

A DRJ manteve a autuação sob o fundamento de que a escrituração contábil deve ser feita de maneira correta e manteve a multa por ser essa a determinação legal.

Ocorre que no presente caso a multa se deu em razão da divergência dos valores efetivamente deduzidos como perda em operações de crédito e aqueles registrados no LALUR. Com isso, entendemos que não haveria subsunção à norma que disciplina a respectiva multa.

Ora, a capitulação da multa se deu com base no art. 8º-A, II, com a redação do parágrafo 3º, II, do mesmo artigo do Decreto-Lei nº 1.568/77:

*Art. 8º -A. O sujeito passivo que deixar de apresentar o livro de que trata o inciso I do caput do art. 8o, nos prazos fixados no ato normativo a que se refere o seu § 3o, ou que o apresentar com inexatidões, incorreções ou omissões, fica sujeito às seguintes multas:*

(...)

*II - 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor omitido, inexato ou incorreto.*

*(...)*

*§ 3º A multa de que trata o inciso II do caput:*

*(...)*

*II - será reduzida em 50% (cinquenta por cento) se forem corrigidas as inexatidões, incorreções ou omissões no prazo fixado em intimação.*

O art. 8º, caput, inciso I, do Decreto-Lei nº 1.568/77, a que se refere o normativo acima exposto trata da escrituração do LALUR:

*Art 8º - O contribuinte deverá escriturar, além dos demais registros requeridos pelas leis comerciais e pela legislação tributária, os seguintes livros: I - de apuração do lucro real, que será entregue em meio digital, e no qual: a) serão lançados os ajustes do lucro líquido do exercício, de que tratam os §§ 2º e 3º do artigo 6º.*

Ora, conforme é cediço, o LALUR é um livro no qual são lançados os ajustes do lucro líquido. Por sua vez, a fiscalização apontou que os registros imprecisos teriam sido realizados no Registro M300 – Demonstração do Lucro Real, da ECF (Escrituração Contábil Fiscal), o qual apresenta os lançamentos da parte A do e-Lalur, para fins de apuração da base de cálculo da IRPJ anual, trimestral e nos meses com estimativa apurada com base no balanço/balancete.

Do mesmo modo, a aplicação da multa se deu por informações supostamente incorretas relativas aos valores efetivamente deduzidos como perdas.

Ocorre que o LALUR é um livro utilizado para o registro de ajustes ao Lucro Líquido e, todavia, não foi apontado que o Recorrente realiza a contabilização das suas perdas por meio de ajustes no LALUR, uma vez que as perdas com operações de crédito são deduzidas diretamente do RAIR (resultado antes do imposto de renda, lucro líquido).

Ou seja, a multa em apreço foi baseada em informações que o Contribuinte não tem necessariamente obrigação legal de lançar no LALUR.

De fato, a informação prestada no LALUR não foi base para a autuação relacionada às perdas, uma vez que o valor de perdas apurado e os valores glosados foram retirados de outros documentos contábeis/fiscais da Recorrente.

De fato, no mínimo, restou a dúvida no sentido se a Recorrente realiza ou não a contabilização ou se deveria ou não realizar a contabilização das suas perdas por meio de ajustes no LALUR, tendo a Recorrente alegado que as perdas com operações de créditos são deduzidas diretamente do RAIR e, por sua vez, a fiscalização e a DRJ não desqualificaram essa informação.

Portanto, a “falta” da Recorrente é duvidosa porque não restou claro se as informações deveriam ser apontadas no LALUR, uma vez que constavam em outra ferramenta.

Nesses casos há de se pautar o julgamento na boa-fé do contribuinte, pois atendeu as intimações e prestou informações, mesmo que se restou duvidoso se foi a informação prestada na ferramenta de fiscalização correta.

O cumprimento de obrigação instrumental com informações inexatas, incompletas ou omitidas não justifica, por si só, o lançamento de multa regulamentar. O objeto da norma e da fiscalização é na informação.

Portanto, entendo que a multa por supostos erros no preenchimento do LALUR devem ser afastada, devendo o acórdão ser reformado com o provimento do presente recurso voluntário com relação a esse tópico.

*Assinado Digitalmente*

**Ricardo Piza Di Giovanni**

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni

O ilustre relator apresentou voto de extrema qualidade o qual oportunizou debates de alto nível e admirável democracia tributária. No entanto, com todo respeito, há mais de 5 anosPortanto, as glosas de perdas em operações de crédito foram justificadas pelo Auto de Infração sob o fundamento de que a Recorrente não teria observado as condições dispostas no artigo 9º, parágrafo 1º, incisos II, “c” e III da Lei 9.430/96 abaixo transcrito:

*Art. 9º As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, observado o disposto neste artigo.*

**§ 1º Poderão ser registrados como perda os créditos:**

*I - em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, em sentença emanada do Poder Judiciário;*

**II - sem garantia, de valor:**

*a) até R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;*

*b) acima de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) até R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), por operação, vencidos há mais de um ano, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, porém, mantida a cobrança administrativa;*

*c) superior a R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), vencidos há mais de um ano, **desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento;***

**II - com garantia, vencidos há mais de dois anos, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias;**A autoridade fiscalizadora

justificou a glosa sob o fundamento de que não restara comprova a existência de ação judicial de cobrança. No mesmo sentido foi o entendimento da DRJ e do nobre relator.

No entanto, entendo que a existência da ação de cobrança é apenas uma das alternativas para validar a despesa. Seria uma autorização legal de validar a despesa de maneira antecipada, vez que a perda ainda não restaria caracteriza como definitiva na situação tratada pelo artigo nono.

Entendo que o artigo 10, parágrafo 4º da Lei 9430 tem o condão de substituir os comandos do artigo 9º, parágrafo 1º, incisos II, “c” e III da Lei 9.430/96 após o transcurso do tempo.

Ora, o artigo 10, parágrafo 4º da Lei 9430 autoriza a baixa DEFINITIVA do crédito registrado contabilmente, quando vencidos 5 anos. O transcurso do tempo é tratado pelo direito como um fator de definição de situações não definidas. A isso se denomina ordem pública.

Ou seja, enquanto não transcorrer o prazo de 5 anos os contribuintes podem utilizar a regra do artigo 9º, parágrafo 1º, incisos II, “c” e III da Lei 9.430/96. As exigências de referido artigo como a existência de ação judicial, seriam uma maneira de permitir a apontamento como despesa ENQUANTO não transcorrer o período de 5 anos.

APÓS o transcurso do prazo de 5 anos, o contribuinte tem o direito de aplicar a regra do artigo 10, parágrafo 4º da Lei 9430/96 e, com isso, não precisar mais demonstrar a existência de ações judiciais.

Existem vários fundamentos para seguir esse entendimento, e para mim, o maior deles é a questão de Ordem Pública. Ora, se o contribuinte não conseguir recuperar o crédito a seu favor no período de 5 anos, fatalmente não conseguirá mais fazê-lo em face do instituto da prescrição, cujo prazo de 5 anos abrange a maioria do títulos a serem cobrados.

Com isso, a norma tributária reconheceu essa inviabilidade presumida de recuperação de crédito em face do transcurso de tempo, vindo a liberar o contribuinte do ônus de provar a existência de um debate judicial.

Entendo que a lei (art. 10 da Lei 9.430/96) considera como perda definitiva, e não mais presumida, o crédito vencido há pelo menos 5 anos. A evidência disso é o § 4º do art. 10 da Lei 9.430/96. Este diz que a perda presumida se torna perda definitiva, baixando-se definitivamente o crédito (pelo débito na conta redutora em contrapartida a crédito na conta que registra o crédito).

Poderíamos seguir essa Declaração de Voto como mais fundamentos para ilustrar a aplicação da prescrição, mas entendo que não se faz necessário porque, no meu entendimento, e os termos do 10 são claros no sentido de reconhecer a despesas após o transcurso do prazo de 10 anos, senão vejamos a redação vigente na época dos fatos:

**Art. 10. Os registros contábeis das perdas admitidas nesta Lei serão efetuados a débito de conta de resultado e a crédito:**

*I - da conta que registra o crédito de que trata a alínea a do inciso II do § 1º do artigo anterior;*

*II - de conta redutora do crédito, nas demais hipóteses.*

*§ 1º Ocorrendo a desistência da cobrança pela via judicial, **antes de decorridos cinco anos do vencimento do crédito**, a perda eventualmente registrada deverá ser estornada ou adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao período de apuração em que se der a desistência.*

*§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, o imposto será considerado como postergado desde o período de apuração em que tenha sido reconhecida a perda.*

*§ 3º Se a solução da cobrança se der em virtude de acordo homologado por sentença judicial, o valor da perda a ser estornado ou adicionado ao lucro líquido para determinação do lucro real será igual à soma da quantia recebida com o saldo a receber renegociado, não sendo aplicável o disposto no parágrafo anterior.*

*§ 4º **Os valores registrados na conta redutora do crédito referida no inciso II do caput poderão ser baixados definitivamente em contrapartida à conta que registre o crédito, a partir do período de apuração em que se completar cinco anos do vencimento do crédito sem que o mesmo tenha sido liquidado pela devedor.***

Desta maneira, entendo que o artigo 9º da Lei 9430/96 deve ser aplicado como alternativa de provisão antecipada enquanto ainda existir a possibilidade jurídica do crédito ser cobrado judicialmente. Por sua vez, o artigo 10 reconhece que o transcurso do prazo de 5 anos torna definitiva, por presunção, as perdas. Esse entendimento coaduna com a premissa do direito de harmonizar o contencioso social por meio do transcurso do tempo e, no presente caso, a norma do artigo 10 me parece ser uma norma de reconhecimento de prescrição de cobrança de crédito, uma norma portanto de

Diante o exposto, voto no sentido de que o artigo 10 da Lei 9.430/96 permitiu o reconhecimento da dedução das perdas da Recorrente em face do transcurso do prazo de 5 anos de que trata o parágrafo 4º do artigo 10 de mencionada Lei 9.430/96.

*Assinado Digitalmente*

**Ricardo Piza Di Giovanni**