



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16641.720012/2019-67
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-006.264 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de outubro de 2022
Recorrente ECOVIX CONSTRUÇÕES OCEÂNICAS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

ESTIMATIVAS MENSASIS. RECEITA BRUTA E ACRÉSCIMOS. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação de regência não prevê a possibilidade de se deduzir da base de cálculo das estimativas mensais de IRPJ, calculada sobre a receita bruta e acréscimos, os prejuízos fiscais de períodos anteriores.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

ESTIMATIVAS MENSASIS. RECEITA BRUTA E ACRÉSCIMOS. DEDUÇÃO DE BASES NEGATIVAS DE PERÍODOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação de regência não prevê a possibilidade de se deduzir da base de cálculo das estimativas mensais de CSLL, calculada sobre a receita bruta e acréscimos, as bases negativas de períodos anteriores.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto, Lucas Issa Halah, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

Relatório

Tratam os presentes autos de lançamento de ofício de (i) Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL incidentes sobre resultados escriturados e não declarados no ano-calendário 2015; e (ii) multa isolada pelo não recolhimento/declaração das antecipações mensais de IRPJ e CSLL nos anos-calendário 2014 a 2016.

Inicialmente, por bem descrever as infrações apuradas pela fiscalização e as alegações lançadas pela contribuinte na impugnação, peço licença para reproduzir o relatório elaborado pela autoridade julgadora de primeira instância no Acórdão n.º 08-48.505 exarado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza:

Relatório

Trata-se de procedimento fiscal, relativo aos anos-calendário 2014, 2015 e 2016, deflagrado em desfavor da pessoa jurídica em epígrafe, ao final do qual foram constituídos os créditos tributários a seguir quantificados:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) -R\$ -67.978.440,63'

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido -R\$ -33.182.615,63

Total do Crédito Tributário -R\$ -101.161.055,74

A descrição pormenorizada da ação fiscal encontra-se evidenciada no Relatório do Procedimento Fiscal de fls. 02/06, a seguir sinteticamente apresentado.

A pessoa jurídica possui o CNAE 3011-3-01 - Construção de Embarcações de Grande Porte, fazendo parte do GRUPO ECOVIX formado ainda pelas empresas RG ESTALEIROS S/A, CNPJ 12.487.364/0001-27; RG ESTALEIRO ERG1, CNPJ 06.054.101/0001-21; RG ESTALEIRO ERG2 S/A, CNPJ 08.607.005/0001-99; RG ESTALEIRO ERG3 INDUSTRIAL S/A, CNPJ 15.286.061/0001-34; e ENGEVIX SISTEMAS DE DEFESA LTDA, CNPJ 17.633.309/0001-11.

Atualmente o grupo encontra-se em recuperação judicial, homologada por sentença judicial proferida em 20/08/2018.

Iniciados os trabalhos, a empresa foi intimada a prestar informações acerca de dados do IRPJ e da CSLL encontrados nas respectivas ECF apresentadas pela pessoa jurídica.

A fiscalização verificou que os valores a pagar do IRPJ e da CSLL do ano-calendário 2015 apurados na ECF não foram declarados em DCTF. Também constatou que tais valores não foram recolhidos e tampouco compensados.

Foram ainda observadas divergências entre os resultados operacionais especificados nas ECF, quando comparados com aqueles registrados nas ECD.

Outro item abordado pela fiscalização tem a ver com as estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, em relação aos quais não foram identificados recolhimentos, compensações e nem mesmo a declaração em DCTF dos valores que eram devidos

Desde o Termo de Início de Procedimento Fiscal, notificado em 10/04/2018, a pessoa jurídica foi instada a se manifestar acerca das inconsistências acima relatadas, o que ensejou a formulação de sucessivos pedidos de prorrogação de prazo, os quais foram deferidos pela fiscalização.

O último prazo expirou em 07/03/2019, sem que houvesse a apresentação de qualquer manifestação, por parte da sociedade empresarial demandada.

Em assim sendo, a fiscalização promoveu a constituição de créditos tributários relativos ao IRPJ e à CSLL, fls. 07/25, tendo sido consideradas as ocorrências das infrações a seguir especificadas:

01 - RESULTADOS ESCRITURADOS E NÃO DECLARADOS - RESULTADOS OPERACIONAIS NÃO DECLARADOS:

a) Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)

Fato Gerador: 31/12/2015

Imposto Devido: R\$ 14.472.152,38

Enquadramento Legal: art. 3º da Lei nº 9.249/95; e arts 247, 249, inciso II do Decreto nº 3.000/1999 e art 902, inciso III, do anexo ao Decreto nº 9.580/2018

b) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL):

Fato Gerador: 31/12/2015

CSLL Devida: R\$ 5.218.614,86

Enquadramento Legal: art 28 da Lei nº 9.430/1996; art 2º da Lei nº 9.249/1995; art 1º da Lei nº 9.316/1996; art 2º da Lei nº 7.689/1988; art 57 da Lei nº 8.981/1995; e art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08.

02 - MULTA OU JUROS ISOLADOS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E DA CSLL SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

a) Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ):

Fato Gerador: 31/01/2014 a 31/12/2016

Multa Isolada Devida: R\$ 38.608.757,38

Enquadramento Legal: arts 2º e 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/1996; art 907 do anexo ao Decreto nº 9.580/201; arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

b) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL):

Fato Gerador: 31/01/2014 a 31/12/2016

Multa Isolada Devida: R\$ 22.487.585,83

Enquadramento Legal: arts 2º, 28 e 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/1996.

Segundo consta do Extrato do Processo, em 15/03/2019 a pessoa jurídica foi notificada, fls. 213/221.

Conforme verificado em Termo de Solicitação de Juntada, fl. 201, no dia 12/04/2019, a pessoa jurídica apresentou a sua peça contestatória, fls. 203/212, a seguir resumidamente apresentada.

DO DIREITO - ERRO NA AFERIÇÃO DAS ESTIMATIVAS - AUSÊNCIA DE COMPENSAÇÃO DE 30% DO PREJUÍZO FISCAL E BASE NEGATIVA DE CSLL DE ANOS ANTERIORES

O Anexo I ao Termo de Ciência e de Intimação Fiscal nº 1714 faz indevida apuração das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, sobre as quais calculou a multa objeto dos lançamentos impugnados.

Isso porque desconsiderou a compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSLL de anos anteriores, atentando contra direito assegurado pelo à época vigente art. 510 do RIR/99 e pelo art. 16 da Lei nº 9.065/1995.

O direito à compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL na apuração das estimativas a recolher também é assegurado pelas Instruções Normativas nº 93/1997 e nº 1.515/2014, ambas com igual redação, neste particular, vigentes à época dos fatos, cujo teor é atualmente reproduzido na Instrução Normativa nº 1.700/2017.

Recente decisão adotada pela DRJ Campo Grande (Acórdão nº 04-47.549 de 17/01/2019), em caso análogo ao presente, confirma o direito acima defendido.

Restando demonstrado o direito à compensação dos prejuízos fiscais, assim como das bases de cálculo negativas da CSLL na aferição das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, observado o limite legal de 30%, é de rigor que seja feita a revisão das multas lançadas, na forma da recomposição abaixo destacada:

Ano	Tributo	Multa Fiscalização	Multa Impugnante	Diferença
2014	IRPJ	8.910.642,53	6.237.449,77	2.673.192,76
2015	IRPJ	15.851.260,34	11.095.882,24	4.755.378,10
2016	IRPJ	13.846.854,51	9.692.798,16	4.154.056,35
2014	CSLL	6.242.209,51	4.369.546,66	1.872.662,85
2015	CSLL	8.601.412,67	6.020.988,87	2.580.423,80
2016	CSLL	7.643.963,65	5.350.774,56	2.293.189,09
Soma		61.096.343,21	42.767.440,26	18.328.902,95

Conforme verificado, a defendente chegou à diferença de R\$ 18.328.903,13, em relação a qual postulou a respectiva dedução no presente julgado.

É o que se tem a relatar.

Na decisão de primeira instância, a impugnação foi julgada improcedente. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

NÃO RECOLHIMENTOS DE ESTIMATIVAS MENSIS DO TRIBUTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO COM BASE NA RECEITA BRUTA. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS ACUMULADOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES. AUSÊNCIA DE PERMISSIVO LEGAL.

O prejuízo fiscal acumulado de exercícios anteriores poderá ser compensado com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões, observado o limite máximo para compensação de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado, regramento este que não autoriza a compensação do prejuízo fiscal nos casos em que as estimativas são mensuradas a partir da receita bruta auferida pela pessoa jurídica.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

TRIBUTAÇÃO REFLEXA DA CSLL EM RELAÇÃO AO IRPJ.

Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, *mutatis mutandis*, as mesmas causas de decidir estabelecidas no presente julgado, relativamente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada com a decisão de piso, a contribuinte apresentou recurso voluntário por meio do qual, em síntese, reeditou as alegações lançadas na impugnação.

Era o que havia a relatar.

Voto

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme relatado, a fiscalização apontou duas infrações, cada uma delas com repercussão em IRPJ e CSLL.

A primeira infração, que diz respeito à falta de recolhimento ou declaração de IRPJ e CSLL sobre os resultados apurados na própria escrita da contribuinte no ano-calendário 2015 não foi impugnada. Portanto, trata-se de matéria definitiva no âmbito do processo administrativo. A autoridade julgadora de piso registrou o fato nos seguintes termos:

Cumpra ainda se ressaltar que a despeito dos vultosos valores de IRPJ e de CSLL exigidos no presente processo, apurados tendo por ponto de partida o resultado operacional de R\$ 544.111.907,84, encontrado para o ano-calendário 2015, o que se deu nas quantias respectivas de R\$ 14.330.869,16 e de R\$ 5.218.614,86, a pessoa jurídica sequer impugnou referida infração.

No que diz respeito às multas isoladas pelo não recolhimento / declaração de estimativas de IRPJ e CSLL, a recorrente limitou-se a pugnar pelo direito à dedução de até 30% das bases de cálculo de IRPJ e CSLL em função de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL de períodos anteriores.

Mérito.

Conforme relatado anteriormente, a fiscalização apurou as estimativas de IRPJ e CSLL dos anos-calendário 2014 a 2016 com base na receita bruta e acréscimos.

A fiscalizada não se insurgiu contra essa forma de apuração. Limitou-se a pugnar pelo direito a deduzir dessas bases de cálculo os prejuízos fiscais e bases negativas de períodos anteriores, dentro do limite de 30%. Reproduzo trecho da recurso voluntário:

11. Ocorre que as estimativas mensais nada mais representam senão antecipações do IR/CSLL a pagar no final do exercício. Antecipações dos tributos devidos sobre o lucro líquido. Estima-se, em antecipação, a base dos tributos que se farão devidos em 31/12, já que tanto o IRPJ como a CSLL têm seu fato gerador em 31/12.

12. E se a Lei nº 9.065/1995 assegurou a compensação de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL aos contribuintes sujeitos à apuração do imposto pelo lucro real, então igual direito deve ser assegurado na determinação do valor das antecipações do imposto e contribuição social a recolher, sob pena de se admitir a exigência de excesso na antecipação imposta ao contribuinte.

13. O fato das antecipações serem calculadas a partir de bases estimadas a partir da receita bruta ou a partir de balancetes de suspensão/redução não altera o direito assegurado aos contribuintes sujeitos ao lucro real de ter as bases de incidência do IRPJ/CSLL compensadas, em até 30%, com os prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL. Assim, se a base é estimada para fins de antecipação, então também a compensação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL deve ser considerada em antecipação.

Tenho que a tese da contribuinte não deve prosperar por não encontrar acolhida na legislação de regência.

Veja-se que os dispositivos normativos veiculados nos artigos 222 e seguintes do Decreto nº 3.000/99 – RIR/99 (em vigor na época dos fatos jurídicos tributários), que tratam das estimativas mensais, não preveem qualquer dedução de prejuízos fiscais ou bases negativas na apuração das estimativas mensais **sobre bases estimadas**:

Subseção I

Pagamento por Estimativa

Art.222. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto e adicional, em cada mês, determinados sobre base de cálculo estimada (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

Parágrafo único. A opção será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade, observado o disposto no art. 232 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 3º, parágrafo único).

Subseção II

Base de Cálculo

Art.223. **A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observadas as disposições desta Subseção** (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

§1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, §1º):

I-um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II-dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta, observado o disposto no art. 226;

III-trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão e crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

§2º No caso de serviços hospitalares, aplica-se o percentual previsto no caput deste artigo.

§3º No caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, §2º).

§4º A base de cálculo mensal do imposto das pessoas jurídicas prestadoras de serviços em geral, cuja receita bruta anual seja de até cento e vinte mil reais, será determinada

mediante aplicação do percentual de dezesseis por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 224, 225 e 227 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 40).

§5º O disposto no parágrafo anterior não se aplica às pessoas jurídicas que prestam serviços hospitalares e de transporte (Lei nº 9.250, de 1995, art. 40, parágrafo único).

§6º As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, §3º).

Art.224. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31).

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31, parágrafo único).

Ganhos de Capital e outras Receitas

Art.225. Os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo artigo anterior, serão acrescidos à base de cálculo de que trata esta Subseção, para efeito de incidência do imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

§1º O disposto neste artigo não se aplica aos rendimentos tributados pertinentes às aplicações financeiras de renda fixa e renda variável, bem como aos lucros, dividendos ou resultado positivo decorrente da avaliação de investimento pela equivalência patrimonial (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, §1º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

§2º O ganho de capital, nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável, corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, §2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

Deduções da Receita Bruta

Art.226. As pessoas jurídicas de que trata a alínea "b" do inciso II do §1º do art. 223 poderão deduzir da receita bruta (Lei nº 8.981, de 1995, art. 29, §1º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º):

I- no caso das instituições financeiras, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, e sociedades distribuidoras de títulos e valores mobiliários:

- a) as despesas incorridas na captação de recursos de terceiros;
- b) as despesas com obrigações por refinanciamentos, empréstimos e repasses de recursos de órgãos e instituições oficiais e do exterior;
- c) as despesas de cessão de créditos;
- d) as despesas de câmbio;
- e) as perdas com títulos e aplicações financeiras de renda fixa;
- f) as perdas nas operações de renda variável realizadas em bolsa, no mercado de balcão organizado, autorizado pelo órgão competente, ou através de fundos de investimento, para a carteira própria das entidades citadas neste inciso I;

II-no caso de empresas de seguros privados: o cosseguero e resseguero cedidos, os valores referentes a cancelamentos e restituições de prêmios e a parcela dos prêmios destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas;

III-no caso de entidades de previdência privada abertas e de empresas de capitalização: a parcela das contribuições e prêmios, respectivamente, destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas.

Parágrafo único. É vedada a dedução de qualquer despesa administrativa (Lei nº 8.981, de 1995, art. 29, §2º, Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, §1º, inciso II, alínea "b", e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º). (grifei)

Em síntese, a base mensal estimada de IRPJ e CSLL é uma opção do sujeito passivo que apurar IRPJ e CSLL com base no lucro real anual. As bases estimadas são apuradas multiplicando-se as receitas brutas (com algumas deduções) pelos percentuais específicos da atividade e somando-se ganhos de capital e outras receitas.

Não há qualquer previsão de dedução de prejuízos fiscais e bases negativas de períodos anteriores. Ao revés, como será visto à frente, tal dedução somente pode ser feita na apuração do lucro real no ajuste anual ou na apuração de balanços/balancetes de redução ou suspensão.

De forma bastante diversa da defendida pela recorrente, a dedução de prejuízo fiscal deve ocorrer quando houver a apuração do lucro real. É a inteligência do artigo 250 do RIR/99:

Art.250. **Na determinação do lucro real**, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração:

I- os valores cuja dedução seja autorizada por este Decreto e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;

II- os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam computados no lucro real;

III- o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação, observado o disposto nos arts. 509 a 515 (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15 e parágrafo único). (grifei)

Portanto, somente quando é apurado o lucro real é que o prejuízo fiscal e as bases negativas podem ser deduzidas da base de cálculo de IRPJ e CSLL.

É o que acontece no caso de balancetes de redução ou suspensão por previsão expressa do artigo 230 do RIR/99:

Art.230. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, **calculado com base no lucro real do período em curso** (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

§1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, §1º):

I-deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no Livro Diário;

II-somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto devido no decorrer do ano-calendário.

§2º Estão dispensadas do pagamento mensal as pessoas jurídicas que, através de balanços ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 35, §2º, e Lei n.º 9.065, de 1995, art. 1º).

§3º O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano-calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base nas disposições das Subseções II a IV (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 35, §3º, e Lei n.º 9.065, de 1995, art. 1º).

§4º O Poder Executivo poderá baixar instruções para aplicação do disposto neste artigo

Em outras palavras, o sujeito passivo pode optar por reduzir ou suspender o imposto devido mensalmente segundo as regras do lucro real. É digno de nota que a norma não fala em reduzir bases de cálculo das estimativas. Fala em fazer uma apuração segundo as normas atinentes ao lucro real e, caso essa apuração resulte em montante de imposto inferior àquele apurado pela estimativa, reduzir ou até suspender o pagamento da estimativa mensal.

Nesta hipótese, significa deixar de lado o montante apurado conforme a base estimada e recolher somente aquele devido segundo as regras da base real.

Neste contexto, vê-se que a dedução de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL, dentro do limite de 30% citado, somente pode acontecer na apuração conforme as normas do lucro real.

Feitas essas considerações, peço licença para tomar como minha a didática explanação da autoridade julgadora de primeira instância:

Nesse contexto, no caso de estimativas calculadas com base na receita bruta e acréscimos, situação que se ajusta ao presente caso, há que se considerar que a norma não previu a possibilidade da dedução de prejuízos fiscais, tampouco de bases de cálculo negativas da CSLL, relativos a períodos anteriores.

Por outro lado, a dedutibilidade dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas é admitida no caso de suspensão ou de redução dos pagamentos das estimativas mensais, questão tratada entre os artigos 10 e 14 da Instrução Normativa em comento.

A pessoa jurídica poderá suspender o pagamento do imposto, desde que demonstre que o valor do imposto devido, calculado com base no lucro real do período em curso, é igual ou inferior à soma do imposto de renda pago, correspondente aos meses do mesmo ano-calendário anteriores àquele a que se refere o balanço ou balancete levantado.

Importante mencionar que período em curso é aquele compreendido entre 1º de janeiro ou o dia de início de atividade e o último dia do mês a que se referir o balanço ou balancete de suspensão ou de redução dos tributos.

Também será possível reduzir o valor do imposto ao montante correspondente à diferença positiva entre o imposto devido no período em curso e a soma do imposto de renda pago, correspondente aos meses do mesmo ano-calendário anteriores àquele a que se refere o balanço ou balancete levantado.

Duas, portanto, são as possibilidades contempladas pela legislação fiscal:

- na hipótese de o imposto devido no período em curso ser igual ou inferior à soma das estimativas pagas até o mês "n - 1", em relação ao mês "n", a pessoa jurídica poderá efetuar a suspensão dos pagamentos das estimativas de IRPJ e da CSLL; e
- caso o imposto devido no período em curso supere o somatório das estimativas pagas até o mês "n - 1", mas seja inferior ao valor que seria devido com base na estimativa do mês "n", nesta hipótese, para o mês "n", a empresa poderá reduzir o pagamento dos tributos.

Relevante registrar que, caso pretenda suspender ou reduzir o valor do imposto devido, em qualquer outro mês do mesmo ano-calendário, a pessoa jurídica deverá levantar novo balanço ou balancete de suspensão/redução.

É considerado imposto devido no período em curso o resultado da aplicação da alíquota do imposto sobre o lucro real, acrescido do adicional, e diminuído, quando for o caso, dos incentivos fiscais de dedução e de isenção ou redução.

E conforme previsto pelo § 1º do art. 12 da Instrução Normativa SRF nº 93/1997, "O resultado do período em curso deverá ser ajustado por todas as adições determinadas e exclusões e compensações admitidas pela legislação do imposto de renda". Em vista do exposto, o que pode ser ajustado pelas adições, exclusões e compensações admitidas pela legislação fiscal é o resultado fiscal do período em curso, o que tem a ver com a apuração de estimativas mensais com base em balanços ou balancetes de suspensão/redução e que não se confunde com a determinação das estimativas, tendo por base a receita bruta da pessoa jurídica.

A previsão para a compensação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa é encontrada nas normas a seguir apresentadas:

Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99)

Art. 510. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, observado o limite máximo, para compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15).

§ 1º O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para compensação (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15, parágrafo único).

§ 2º Os saldos de prejuízos fiscais existentes em 31 de dezembro de 1994 são passíveis de compensação na forma deste artigo, independente do prazo previsto na legislação vigente à época de sua apuração.

*§ 3º O limite previsto no **caput** não se aplica à hipótese de que trata o inciso I do art. 470.*

Lei nº 9.065/1995

Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado

pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subsequentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei n.º 8.981, de 1995.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios da base de cálculo negativa utilizada para a compensação.

Vê-se, pois, que o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa somente poderão ser compensados com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas pelas normas fiscais, e desde que observado o limite máximo de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

A contrário *sensu*, não há como se admitir que prejuízos fiscais sejam deduzidos de estimativas mensais apuradas com base na receita bruta mensal auferida pela pessoa jurídica, conforme pretendido pela interessada.

Relevante evidenciar ser cediço que o regime de tributação com base no lucro presumido não prevê a hipótese de compensação de prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores, nos quais a pessoa jurídica tenha sido tributada com base no lucro real.

Portanto, devido à semelhança na forma como são apurados, se admitir a compensação de prejuízos fiscais com estimativas calculadas com base na receita bruta e acréscimos seria equivalente a se ter como correta a compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas no contexto do lucro presumido o que, como acima demarcado, não encontra guarida na legislação fiscal.

Segundo informado pela defendente, o Acórdão n.º 04-47.549, exarado em 17/01/2019 pela DRJ Campo Grande estaria a confirmar a possibilidade da compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas na apuração das estimativas mensais.

Ocorre que na ECF relativa ao caso concreto acima referido a pessoa jurídica vinha apurando as estimativas com base em balanços ou balancetes de suspensão/redução.

Nas palavras da própria autoridade julgadora, “as multas por falta de recolhimentos de estimativas tiveram com base os próprios valores devidos de IRPJ e CSLL, constantes na escrituração fiscal – ECF apresentada pela Fiscalizada”. Foi ainda registrado ter sido “possível notar que a fiscalizada informou que nos meses de janeiro a julho as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL foram negativas, não ensejando nenhum recolhimento por Estimativa”, tendo sido feita a ressalva que a partir do mês de agosto foram apuradas bases de cálculo e valores devidos de IRPJ e de CSLL, os quais foram tributados pela fiscalização.

Como para os meses de agosto a dezembro a apuração se deu com substrato em balanços ou balancetes de suspensão/redução, conforme apuração encontrada na ECF da pessoa jurídica, não tendo a interessada, nem a autoridade lançadora, efetuado a compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas, a autoridade julgadora achou por bem a acatar o pedido formulado pela defendente, contexto em que efetuou novos cálculos, neles levando em conta a compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas.

Em síntese, no julgado apresentado pela defendente a compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas foi autorizada porque as estimativas foram apuradas pelo próprio contribuinte em sua ECF tendo por ponto de partida os balanços ou balancetes de suspensão/redução, situação que não encontra simetria com a ora julgada, em que a apuração fiscal se deu com base na receita bruta da pessoa jurídica.

Nesta esteira, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira