



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

Processo nº 16682.720325/2013-43
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-002.259 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de agosto de 2016
Matéria IRPJ/CSLL
Recorrente EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S/A - EMBRATEL
(sucédida, por incorporação, por CLARO S/A) e FAZENDA NACIONAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas no artigo. 142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade do lançamento em questão.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

NORMAS PROCESSUAIS. CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL.

A propositura de ação judicial, antes ou após o procedimento fiscal de lançamento, com o mesmo objeto, implica a renúncia ao litígio administrativo e impede a apreciação das razões de mérito pela autoridade administrativa a quem caberia o julgamento. Já, outros aspectos do lançamento, não submetidos à esfera judicial, são passíveis de apreciação no âmbito administrativo.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. CABIMENTO.

Cabível a aplicação da multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais, concomitantemente com a multa de ofício, pois distintas são as hipóteses de incidência legalmente previstas.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. ALOCAÇÕES NO SAPLI SEM LANÇAMENTO.**

Comprovada alteração no saldo de prejuízo fiscal efetuada no SAPLI em decorrência de revisão interna não materializada por meio de lançamento, mister se faz restabelecer os prejuízos escriturados no LALUR.

GLOSA DE PREJUÍZOS COMPENSADOS. IMPROCEDÊNCIA.

Ante a existência de saldo de prejuízo a compensar após a reversão dos prejuízos fiscais indevidamente reduzidos no SAPLI sem a instauração do contraditório, descabe a autuação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**DESPESAS COM MULTAS DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIAS. INDEDUTIBILIDADE.**

A despesa relativa às multas indedutíveis deve ser adicionada no cálculo da base tributável da CSLL, em face do que dispõe expressamente a legislação tributária, especificamente o art. 57, da Lei nº 8.981/95, depois alterado pela Lei nº 9.065/95, que manda aplicar a esta contribuição as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NÃO CONHECER dos recursos em relação à matéria submetida ao Poder Judiciário, por concomitância e REJEITAR a arguição de nulidade do procedimento fiscal. Na parte conhecida, por maioria de votos: i) DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso de ofício, para restabelecer a exigência das multas isoladas, com os ajustes feitos no bojo do voto condutor. Vencidos os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Demetrius Nichele Macei que votaram por negar provimento integralmente ao recurso; e: ii) NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira que votaram por dar provimento ao recurso, declarando-se impedido o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto (presidente), Demetrius Nichele Macei, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Caio Cesar

Processo nº 16682.720325/2013-43
Acórdão n.º **1402-002.259**

S1-C4T2
Fl. 4.843

Nader Quintella, Paulo Mateus Ciccone, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

CÓPIA

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte acima identificada em face de decisão exarada pela 2ª Turma da DRJ/RJO em sessão de 15 de janeiro de 2015 e de Recurso de Ofício manejado por aquela mesma Turma Julgadora (fls. 4656/4680)¹, que não conheceu em parte a impugnação apresentada por concomitância e, na parte conhecida, julgou-a parcialmente procedente, em Acórdão assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA.

Afasta-se a nulidade arguida, ante a comprovação de que o auto de infração foi formalizado com obediência a todos os requisitos previstos em lei.

AÇÃO JUDICIAL CONCOMITANTE COM PROCESSO ADMINISTRATIVO. RENÚNCIA ADMINISTRATIVA.

A propositura de ação judicial importa em renúncia às instâncias administrativas e impede a apreciação das razões de mérito pela autoridade administrativa competente.

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

Descabe a exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa exigida cumulativamente com a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996, aplicável sobre diferenças apuradas em procedimento fiscal.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário não pago integralmente no vencimento é acrescido de juros de mora, qualquer que seja o motivo determinante. Por ser parte do conceito de crédito tributário, a multa de ofício também se submete à incidência dos juros nas situações de inadimplência.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. ALOCAÇÕES NO SAPLI SEM LANÇAMENTO.

Comprovada alteração no saldo de prejuízo fiscal efetuada no SAPLI em decorrência de revisão interna não materializada por meio de lançamento, mister se faz restabelecer os prejuízos escriturados no LALUR.

GLOSA DE PREJUÍZOS COMPENSADOS. IMPROCEDÊNCIA.

Ante a existência de saldo de prejuízo a compensar após a reversão dos prejuízos fiscais indevidamente reduzidos no SAPLI sem a instauração do contraditório, descabe a autuação.

¹ A numeração referida das fls., quando não houver indicação contrária, é sempre a digital

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011****DESPESAS COM MULTAS DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIAS. INDEDUTIBILIDADE.**

A despesa relativa às multas indedutíveis deve ser adicionada no cálculo da base tributável da CSLL, em face do que dispõe expressamente a legislação tributária, a qual o julgador administrativo, sendo vinculado às normas administrativas emanadas do Poder Executivo, não tem o condão de ignorá-las.

*Impugnação Procedente em Parte
Crédito Tributário Mantido em Parte*

As irregularidades presentes nos lançamentos realizados pela DEMAC/RJ em face da contribuinte identificada são as seguintes, a saber (fls. 3692/3693):

- Infração nº 0001 – MULTAS NÃO DEDUTÍVEIS – MULTAS DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA NÃO DEDUTÍVEIS
- Infração nº 0002 – SALDO INSUFICIENTE – COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO OPERACIONAL COM RESULTADO DA ATIVIDADE GERAL
- Infração nº 0003 – MULTA OU JUROS ISOLADOS – FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Excetuada a segunda infração (compensação indevida de prejuízos fiscais) e aos valores (alguns divergentes) a situação se repetiu em relação à CSLL (fls. 3727/3728).

Adoto, por bem resumir os fatos, o relatório da decisão recorrida, subdividindo-o em tópicos para melhor compreensão.

DA ACUSAÇÃO FISCAL (TVF – fls. 3682/3689):

“Trata o presente processo de autos de infração lavrados, em 25/03/2013, no âmbito da Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes no Rio de Janeiro-DEMAC/RJ, relativos aos fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2008 a 2011, por meio dos quais são exigidos do interessado acima identificado o imposto sobre a renda pessoa jurídica-IRPJ, no valor de R\$ 16.623.338,06 (fls. 3.690/3.724), a contribuição social sobre o lucro líquido-CSLL, no valor de R\$ 121.247,93 (3.725/3.751), acrescidos de multa de ofício de 75% e de encargos moratórios. Além de multas isoladas de IRPJ (R\$ 1.467.561,99) e de CSLL (R\$ 494.569,08);

2. De acordo com a descrição dos fatos do auto de infração e Termo de Verificação Fiscal-TVF de fls. 3.682/3.689, foram apuradas as seguintes infrações:

2.1. Glosa das despesas incorridas com multas aplicadas pela Agência Nacional de Telecomunicações-ANATEL.

2.2. O interessado impetrou o Mandado de Segurança nº 2010.51.01.023287-7 objetivando deduzir das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL as despesas decorrentes de multas aplicadas pela ANATEL nos anos-calendário de 2008 a 2011. A segurança foi denegada em 31/01/2012;

2.3 Dos exames efetuados no livro Razão, balancetes, LALUR e demonstrativos de apuração da CSLL, a fiscalização constatou que os valores contabilizados na conta 67058970 (PROVISÃO/DESPESAS REGULATÓRIO), a título de multas aplicadas pela ANATEL, de natureza não tributária, não foram adicionados na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL dos anos-calendário de 2008 a 2011;

(...)

2.4. Por não se enquadrarem no conceito de despesa operacional dedutível para fins de imposto de renda, e não atenderem ao disposto no art. 299 do RIR/1999, as multas decorrentes de regras estabelecidas pelas agências reguladoras foram adicionadas ao lucro líquido na apuração do lucro real;

2.5. Glosa de saldo insuficiente de prejuízo fiscal acumulado

2.6. A fiscalização procedeu à diligência no interessado para verificar a correspondência entre os prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL compensados, conforme o disposto no § 7º, do art. 1º, da Lei nº 11.941, de 2009, com os registros na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real-LALUR e com os registros no Sistema de Acompanhamento de Prejuízos Fiscais e Lucro Inflacionário-SAPLI;

2.7. De acordo com as informações prestadas pelo interessado, a utilização dos benefícios preceituados pela Lei nº 11.941, de 2009, alcançaram o montante de R\$ 65.144.486,11, tanto na compensação de prejuízos fiscais quanto na compensação de base negativa de CSLL;

2.8. Em razão da infração identificada no item 2.1, constatou-se insuficiência de saldo de prejuízos fiscais no 3º e 4º trimestres de 2010, resultando na glosa de compensação de prejuízos fiscais nos valores de R\$ 29.920.590,22 e R\$ 24.486.773,18, respectivamente;

2.9 Falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada.

2.10 Foram aplicadas multas isoladas em relação às infrações apuradas nos períodos, incidentes sobre as estimativas mensais calculadas com base em balancetes de

suspensão ou redução, referentes aos anos-calendário de 2008, 2009 e 2011, conforme demonstrativos de fls. 3662/3667;

2.11. As infrações acima discriminadas também originaram a exigência da CSLL”.

DA IMPUGNAÇÃO

Ainda de acordo com o relatório da decisão de 1º Grau, a impugnação ofertada pela contribuinte (fls. 3774/3841) assim se resume:

Da preliminar

3.1. Nulidade do auto de infração por cerceamento do seu direito de defesa. Falta no lançamento clara motivação por parte das autoridades fiscais para justificar a insuficiência de saldo de prejuízos fiscais e, por consequência, a indevida glosa de tais valores por ele compensados;

3.2. No Ofício 16/2012, PRFN da 2ª Região Fiscal/ DIGRA-RJ de 16/12/2012, a memória de cálculo apresentada pelo interessado apontava um saldo, em 31/12/2007, de prejuízo fiscal no montante de R\$ 818.741.034,61. Na mesma data havia um saldo de base negativa de CSLL no montante de R\$ 701.890.633,76;

3.3. Os saldos apurados são superiores àqueles apresentados pela autoridade fiscal em seu lançamento (R\$ 674.897.886,56, de IRPJ e R\$ 724.257.061,84, de CSLL) e são suficientes para invalidar a integralidade da glosa de prejuízo fiscal;

3.4. O autuante em nenhum momento confrontou a existência desse saldo de prejuízos ou justificou sua imprestabilidade, limitando-se a refazer o saldo inicial de prejuízos em 31/12/2007 e apresentar um saldo menor, sem explicar sua composição ou as divergências para o saldo outrora apresentado pelo interessado, deixando inclusive de notificá-lo acerca do conteúdo dos registros SAPLI para que se pudesse verificar quais foram as inclusões e exclusões no referido saldo.

Da glosa de despesa

3.5. Em 22/12/2010, objetivando o reconhecimento da dedutibilidade das multas aplicadas pela ANATEL da base de cálculo do IRPJ, bem como o direito à compensação dos valores indevidamente recolhidos em razão da não dedução desta despesa nos cinco anos anteriores ao ajuizamento da ação, impetrou perante a 22ª Vara Federal do Rio de Janeiro o Mandado de Segurança preventivo nº 2010.51.01.023287-7;

3.6. A segurança postulada foi denegada. O recurso de apelação aguarda julgamento perante o Tribunal Regional Federal-TRF da 2ª Região. Desta forma, até o final do Mandado de Segurança, não há que se discutir administrativamente, para fins de apuração do IRPJ, o mesmo objeto levado à análise daquele Poder;

3.7. Não faz parte do Mandado de Segurança qualquer discussão em relação à dedutibilidade das multas aplicadas pela ANATEL na apuração da base de cálculo da CSLL;

3.8. *Existem aspectos relacionados a essa discussão que são relevantes para contextualizar a natureza das despesas como multa da ANATEL e sua dedutibilidade na apuração do IRPJ e da CSLL;*

3.9. *A despesa de multa aplicada pela ANATEL faz parte do lucro líquido do exercício e apenas pode ser adicionada à apuração da base de cálculo do IRPJ, na sistemática do lucro real, na presença de Lei que assim estabeleça;*

3.10. *É uma empresa do ramo de telecomunicações e concessionária de serviços de telefonia, de modo que a ANATEL é a agência reguladora desta atividade e que pode impor sanções pecuniárias por eventuais descumprimentos dos termos de concessão, de acordo com o art. 13 da Resolução nº 344/2003;*

3.11. *É clara a ligação entre as multas da ANATEL e o desenvolvimento das atividades operacionais do interessado no setor de telefonia. As multas não são apenas decorrentes do descumprimento das normas do setor. Podem relacionar-se aos contratos e concessão, termos e atos de autorização ou de outorga do serviço público. Nesse caso, as multas são compensatórias do descumprimento de cláusulas contratuais;*

3.12. *As multas compensatórias contratuais são despesas necessárias e operacionais para o desenvolvimento de sua atividade, já que tais contratos são condições necessárias para a prestação de serviços na área de telecomunicações e consistem exatamente na fonte das receitas e de seu lucro operacional;*

3.13. *As multas eventualmente aplicadas em descumprimento das normas da ANATEL podem ser consideradas sanções punitivas de conduta, entretanto, existem multas punitivas que têm natureza moratória, ou seja, são impostas pelo atraso no cumprimento de regras ou na prestação de serviços, e não, propriamente, pelo seu descumprimento;*

3.14. *Não é apenas porque a multa é punitiva que não pode ser considerada despesa operacional. A restrição legal quanto à dedutibilidade de multas descrita no § 5º, do art. 41, da Lei nº 8.981/1995 diz respeito às multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo;*

3.15. *Caso qualquer multa punitiva fosse, por si, indedutível, nos termos do art. 299 do RIR/1999, tal como sugere o Parecer Normativo nº 61/1979, em seu item 5.2, não precisaria haver uma norma específica determinando a indedutibilidade das multas punitivas na esfera tributária;*

3.16. *A dedução de despesas operacionais que fazem parte da composição do lucro líquido não consiste em benefício fiscal, mas sim resulta da aplicação da lei tributária ao fato gerador concreto da obrigação. Inexistindo lei que obrigue a adição da despesa de multa aplicada pela ANATEL à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, é ilegal a glosa dessa despesa;*

3.17. Destaca julgados proferidos pelo antigo Primeiro Conselho de Contribuintes que reconheceram a dedutibilidade das multas aplicadas pelo Banco Central do Brasil às instituições financeiras - acórdãos 101-96919 e 101-86257;

3.18. Não se aplica à CSLL o art. 299 do RIR/1999, haja vista que ele advém do art. 47 da Lei nº 4.506/1964. Na apreciação do conceito de despesa dedutível na apuração da CSLL, prevalece a Lei nº 6.404/1964, expressamente referida pela Lei nº 7.689/1988, que criou a CSLL, não se aplicando o disposto na Lei nº 4.506/1964;

3.19. A legislação da CSLL não exige a adição das multas decorrentes de erros operacionais ao resultado do exercício para apuração da base tributável. O disposto no art. 57 da Instrução Normativa nº 390, de 2004 não possui respaldo legal. Sequer o art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, aplica-se à CSLL, visto que o seu caput refere-se unicamente à apuração do lucro real;

Da concomitância de multas de ofício e isolada

3.20. A multa de ofício e a multa isolada pela suposta insuficiência da antecipação mensal do IRPJ e da CSLL não podem ser cobradas cumulativamente, sobre a mesma base de cálculo;

3.21. A imposição de penalidades que somadas representam o gravoso montante de 125% em virtude da mesma situação fática fere os princípios da razoabilidade, do não confisco, da proporcionalidade e da consunção;

3.22. Existe entendimento pacificado na Câmara Superior de Recursos Fiscais de que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades;

Do erro na determinação da multa de ofício isolada.

3.23. Na apuração do IRPJ e da CSLL devidos por estimativa, com base no balancete de suspensão e redução, aplicam-se as mesmas regras inerentes à apuração dos tributos ao final do período de apuração;

3.24. A autoridade fiscal não compensou os prejuízos na apuração do IRPJ e da CSLL, na forma prevista pelo art.35 da Lei nº 8.981/1995, o que acarretou um lançamento excessivo de multas isoladas, na proporção de 30% de seu valor, demonstrado às fls.3827/3828;

Do erro na determinação do momento da infração.

3.25. Se a multa isolada é uma punição pela ausência do pagamento mensal do IRPJ e da CSLL, ou sua insuficiência, deveria ser reputada à data em que a obrigação de pagar ocorreria e não um mês antes, na data em que teria sido apurado o tributo devido.

Da existência de saldo de prejuízos fiscais acumulados

3.26. O saldo inicial de prejuízo acumulado em 31/12/2007 antes da compensação dos prejuízos no próprio ano, apurado pelo interessado e informado à autoridade fiscal, conforme evidente no Ofício 16/2012, PRFN da 2ª Região Fiscal / DIGRA RJ de 16/12/2012, é superior ao saldo apontado no lançamento;

(...)

3.27. A diferença não explicada de R\$ 143 milhões é superior ao valor de compensação de prejuízos glosada pela autoridade fiscal, no montante de R\$ 55 milhões;

3.28. Não foi juntado ao lançamento cópia do SAPLI atual, assim pra adivinhar qual seria a nova composição de prejuízos fiscais realizada pela autoridade fiscal, tomou por base o último SAPLI ao qual teve acesso, disponibilizado pela Receita Federal em 1995, e recompôs o seu saldo de prejuízo para demonstrar a suficiência de saldo nos 3º e 4º trimestre de 2010, conforme planilha de fl.3831.

3.29. Por essa composição alternativa de saldo de prejuízos, observa-se que o saldo de prejuízos fiscais acumulados em 31/12/2007 mostra-se inferior ao saldo apurado em suas memórias internas de cálculo, no montante de R\$ 818.741.034.60. A diferença, contudo, não justifica a glosa da integralidade das compensações.

(...)

3.30. Desconhece a origem da compensação de ofício no valor de R\$ 2.951.371,00 no ano-calendário de 2008. Contudo, para fins de demonstração da suficiência do saldo do período autuado, considerou o referido valor em seu demonstrativo.

Dos juros de mora sobre a multa de ofício.

3.31. Não existe fundamento legal para escorar a exigência, entendimento ratificado pela instância superior do órgão administrativo de julgamento;

Da primeira diligência

4. O julgamento foi convertido em diligência para que a autoridade lançadora: (1) informasse qual o valor de prejuízo fiscal efetivamente compensado pelo interessado, com base no disposto no § 7º, do art. 1º, da Lei nº 11.941, de 2009, tendo em vista divergência entre o TVF e o SAPLI; (2) efetuasse demonstrativo de apuração de insuficiência de saldo de prejuízo fiscal nos 3º e 4º trimestres de 2010, a partir do saldo existente em 2007; e (3) ajustasse no SAPLI as compensações procedidas de ofício.

5. Em consequência, foram juntados diversos documentos (fls.4397/4449) e o relatório conclusivo de diligência fiscal (fls. 4450/4453) que sugere a alteração do lançamento referente ao 3º trimestre de 2010, conforme demonstrado na planilha de fl.4441.

6. O interessado manifestou-se sobre a diligência fiscal às fls. 4463/4470, nos seguintes termos:

6.1. Em nenhum momento discordou da movimentação de saldos de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL realizada a partir de 31/12/2007. A divergência está claramente no saldo inicial em 31/12/2007, anterior a 2008, e a razão da divergência permanece incógnita, preterindo seu direito de defesa e fazendo o lançamento fiscal carecer de motivação;

6.2. Novamente não foi apresentado o SAPLI, impedindo-o de explicar a razão da glosa do prejuízo fiscal pela autoridade fiscal;

6.3. Mostra-se totalmente sem efeito prático a diligência realizada, razão pela qual requer que seja reconhecida, em sede de preliminar, a nulidade do lançamento.

Da segunda diligência

7. Nova diligência foi requerida para que a autoridade lançadora informasse a data em que o interessado foi cientificado da revisão parametrizada que resultou na apuração de falta de realização de lucro inflacionário nos anos- calendário de 2000 e 2001 e na compensação de ofício dos prejuízos fiscais nos referidos anos (fl.4560).

8. No relatório conclusivo às fls. 4567/4569, é informado que “ (...) provavelmente não houve ciência ao contribuinte sobre a finalização dos trabalhos realizados na revisão parametrizada em questão, nem tampouco a formalização de processo administrativo para controle das infrações apuradas.”

9. Em razão da diligência, o interessado aditou à inicial os seguintes argumentos (fls. 4577/4593):

9.1. Mais uma vez não foi apresentado o SAPLI desde o ano-calendário de 1995 e, ao que tudo indica, a divergência de cálculo na apuração do saldo de prejuízo fiscal entre os seus registros e da Receita Federal do Brasil-RFB decorre do lucro inflacionário dos anos-calendários de 2000 e 2001;

9.2. As constatações aferidas na diligência revela duas conclusões: (1) corrobora a alegação de nulidade dos autos de infração, na medida em que se esclareceu as incongruências entre os saldos de prejuízo fiscal; (2) as divergências relativas à apuração do lucro inflacionário não podem ser consideradas, tendo em vista a decisão judicial que lhe assegura a não tributação dos mesmos, além do que não foi intimado a respeito da glosa procedida.

9.3. Existem decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no sentido de que é vedado adicionar valores à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, provocando a diminuição do saldo de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL, pois na prática equivale a efetuar um lançamento de ofício em período já atingido pela decadência.

9.4. Ainda que fosse possível a revisão de prejuízo fiscal e a glosa do mesmo sem a intimação do contribuinte, há erro de cálculo na apuração do prejuízo fiscal do período;

DA DECISÃO RECORRIDA

Analisando o litígio, a 2ª Turma da DRJ/RJO, depois de afastar a preliminar de nulidade arguida, passou a analisar o mérito, concluindo:

13. Da glosa de despesa.

14. As multas aplicadas pela agência reguladora ANATEL, nos anos-calendário de 2008 a 2011, foram consideradas indedutíveis na determinação do lucro real por não atenderem ao disposto no art. 299 do RIR/19991, que condiciona a dedutibilidade das despesas a que elas sejam necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Conforme entendimento exarado no Parecer Normativo CST nº 61/1979, item 6.2, as multas decorrentes de infração a normas de natureza não tributária são indedutíveis, pois é inadmissível considerar como necessárias à atividade da empresa despesas relativas a atos e omissões proibidos e punidos por norma de ordem pública.

15. Verifica-se nos autos, às fl.2263/2280, que o interessado impetrou preventivamente o Mandado de Segurança nº 2010.51.01.023287-7 perante a 22ª Vara Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro, objetivando deduzir da base de cálculo do IRPJ as multas aplicadas pela ANATEL. A segurança foi denegada em 31/01/2012, e o recurso de apelação aguarda julgamento perante o Tribunal Regional Federal-TRF da 2ª Região.

16. Disciplinando a questão sobre a opção do interessado pela via judicial, cumpre destacar o disposto no Parecer Normativo Cosit nº 7, de 2014, cuja ementa abaixo reproduzo:

(...)

17. No mesmo sentido, a Súmula nº 1 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF:

(...)

18. Ademais, pela sistemática constitucional, o ato administrativo está sujeito ao controle do Poder Judiciário, sendo este último, em relação ao primeiro, instância superior e autônoma. Superior, porque pode rever, para cassar ou anular, o ato administrativo, já que o art. 5º, inciso XXXV, da Carta Magna determina a prevalência da esfera judicial quando escolhida pelo contribuinte, não conferindo o direito de utilização simultânea das esferas administrativa e judicial. Autônoma, porque a parte não está obrigada a percorrer, antes, as instâncias administrativas, para ingressar em Juízo.

19. Assim, em face de existência de ação judicial concomitante com o presente processo administrativo fiscal sobre o mesmo objeto, fica inibido o pronunciamento nesta esfera sobre o mérito do crédito tributário em litígio, restando inócuas as alegações do interessado apresentadas na impugnação relativa ao IRPJ.

20. No que diz respeito à CSLL, assiste razão ao interessado ao alegar que não faz parte do mandado de segurança qualquer discussão em relação à dedutibilidade das multas aplicadas pela ANATEL na apuração de sua base de cálculo. Portanto, impende verificar se a despesa indedutível para fins de IRPJ também o seria em relação à CSLL.

21. Até a vigência da Lei nº 9.249/1995, os custos e despesas não dedutíveis na determinação do lucro real não eram adicionados na apuração da base de cálculo da CSLL. O artigo 13 daquela Lei trouxe expressamente algumas despesas indedutíveis, tanto na apuração do lucro real como na base de cálculo da CSLL.

22. Quanto às multas objeto da glosa fiscal, com a consequente alteração da base de cálculo da CSLL, a Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, nos artigos 56 e 57, c/c o artigo 120 dispõe que:

Das multas por infrações fiscais

Art. 56. Não são dedutíveis, como custo ou despesas operacionais, as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por descumprimento de obrigações tributárias meramente acessórias de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

Das multas por infrações diversas

Art. 57. As multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária são indedutíveis como custo ou despesas operacionais.(grifei)

23. Contrapondo-se à tipificação legal trazida pelo fisco no TVF, o interessado afirma que o disposto no art. 57 da IN SRF nº 390, de 2004, não possui respaldo legal.

24. É necessário destacar que a Administração Pública deve atuar em conformidade com a legislação tributária, na qual estão contidas as instruções normativas (art. 96 c/c art. 100 do CTN), em respeito ao princípio da legalidade.

25. Da mesma forma, a atividade do julgador administrativo restringe-se à verificação da legalidade do ato administrativo praticado.

(...)

30. Destarte, torna-se inócuo suscitar alegações de ilegalidade de instruções normativas em âmbito administrativo.

31. Em sendo assim, tendo em vista o disposto na Instrução Normativa citada, editada em 30/01/2004, com seus efeitos já previstos a partir da data da publicação, ocorrido o fato gerador da CSLL, nos anos-calendário de 2008 a 2011, conclui-se que o interessado em observância à legislação de regência deveria ter adicionado à base de cálculo da CSLL as multas tidas por indedutíveis.

32. Por pertinente, portanto, o lançamento tributário.

33. Da compensação do prejuízo fiscal.

34. A legislação tributária permite que a pessoa jurídica reduza o lucro real apurado no período-base mediante a compensação de prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores, devendo tais prejuízos compensáveis ser registrados na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR.

35. O art. 15 da Lei nº 9.065/95, reproduzido abaixo, limita a compensação a 30% do lucro líquido ajustado:

(...)

36. No âmbito da Receita Federal do Brasil-RFB, é utilizado o Sistema de Acompanhamento do Prejuízo Fiscal, do Lucro Inflacionário e da Base de Cálculo Negativa da CSLL – SAPLI a partir das informações fornecidas pelos contribuintes em suas declarações de informações econômico-fiscais das pessoas jurídicas-DIPJ relativamente ao resultado do exercício, compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL. Caso a fiscalização apure infrações em procedimento de ofício, deve efetuar as correspondentes alterações no SAPLI de forma a espelhar o resultado apurado de ofício. Se for instaurado o litígio administrativo em relação ao auto de infração ou notificação de lançamento, os dados do sistema serão ajustados às decisões administrativas de 1ª e de 2ª instância (Delegacias de Julgamento e Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF).

37. O SAPLI, portanto, é alimentado pelas DIPJ efetiva e regularmente apresentadas pela pessoa jurídica e ajustado pelos lançamentos de ofício que tenham alterado tais valores.

38. No presente caso, ao se verificar a correspondência entre os prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL compensados pelo interessado, tendo em vista a opção pelo benefício instituído pelo § 7º, do art. 1º, da Lei nº 11.941, de 2009, com os registros na parte B do LALUR e os registros no SAPLI, foi identificada diferença relativamente ao prejuízo fiscal, conforme Informação Fiscal da DIFIS da DEMAC/RJ, em 10/08/2012, à fl. 3670, a seguir parcialmente reproduzida:

(...)

39. A autoridade fiscal encerra a Informação Fiscal concluindo que:

15 Diante do exposto, conclui-se que a EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S/A EMBRATEL – CNPJ: 33.530.486/0001-29 – possuía montantes a serem compensados, com a utilização de PREJUÍZOS FISCAIS e de BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL, considerados os benefícios preceituados pela Lei nº 11.941/2009, ficando assegurado, desta forma, o DIREITO PLEITEADO PELO CONTRIBUINTE.

40. Entretanto, no momento do registro da infração apurada no auto de infração ora em análise, a autoridade autuante constatou insuficiência de saldo de prejuízos fiscais nos 3º e 4º trimestres de 2010, respectivamente, nos valores de R\$ 29.920.590,22 e R\$ 24.486.773,18, o que resultou na sua glosa nos termos do arts. 509 e 510 do RIR/1999.

41. De acordo com o Demonstrativo da Compensação de Prejuízos Fiscais à fl.3719, parte integrante do auto de infração, o saldo de prejuízo fiscal em 31/12/2007 era de R\$ 674.897.886,56.

42. Na impugnação, o interessado, a princípio, ratifica a informação já prestada à autoridade fiscal e reproduzida à fl.3670, isto é, de que o prejuízo fiscal acumulado em 31/12/2007 monta a R\$ 818.741.034,60 (fl.3830). Mais adiante, considerando o último SAPLI que alega ter acesso (1995), recompôs o saldo de prejuízo fiscal e concluiu que, em 31/12/2007, o saldo de prejuízo fiscal era de apenas R\$ 761.701.032,00.

43. Não foi questionado nos autos o saldo de prejuízo fiscal apontado no SAPLI como existente em 1995. Em sendo assim, passo a comparar a partir de 1995 a movimentação do prejuízo transcrita pelo interessado em sua impugnação (fl.3831) e os registros constantes do SAPLI (fls.4522/4549).

Ano calendário	Descrição	Movimentação cfe interessado	Movimentação conforme SAPLI	Motivo de alteração
1995	Saldo em 31/12/1995	608.189.047	608.189.047	
1996	Prejuízo do período, Compensação	(110.393.279)	32.121.229 (122.440.859)	Decisão de 1ª instância 15374.000470/99-51
1996	Saldo em 31/12/1996	497.795.768	517.869.417	
1997	Compensação	(107.104.682)	(125.852.524)	Decisão de 1ª instância 15374.000470/99-51
1997	Saldo em 31/12/1997	390.691.086	392.016.892	
1998	Compensação	(198.820.303)	(198.820.303)	
1998	Saldo em 31/12/1998	191.870.783	193.196.589	
1999	Prejuízo fiscal	39.334.576	39.334.576	
1999	Saldo em 31/12/1999	231.205.359	232.531.165	
2000	Compensação	(153.955.957)	(198.020.433)	Revisão Parametrizada
2000	Saldo em 31/12/2000	77.249.402	34.510.732	
2001	Prejuízo fiscal	77.146.407	33.081.932	Revisão Parametrizada
2001	Saldo em 31/12/2001	154.395.809	67.592.664	
2002	Prejuízo fiscal	(867.681.785)	(867.681.785)	Fiscalização externa 18471.000.590/2007-74
2002	Saldo em 31/12/2002	1.022.077.594	935.274.449	
2003	Compensação	(4.206.021)	(4.206.021)	
2003	Saldo em 31/12/2003	1.017.871.573	931.068.428	
2004	Compensação	(19.478.231)	(19.478.232)	
2004	Saldo em 31/12/2004	998.393.341	911.590.196	
2005	Compensação	(6.014.495)	(6.014.495)	
2005	Saldo em 31/12/2005	992.378.846	905.575.701	
2006	Compensação	(78.256.122)	(78.256.122)	
2006	Saldo em 31/12/2006	914.122.724	827.319.579	
2007	Compensação	(152.421.691)	(152.421.692)	
2007	Saldo em 31/12/2007	761.701.032	674.897.887	

44. Como se vê, há uma diferença na ordem de R\$ 86,8 milhões no saldo de prejuízo fiscal em 31/12/2007, originada, basicamente, da Revisão Parametrizada relativa aos anos-calendário de 2000 e 2001.

45. A Revisão Parametrizada consiste na revisão interna das DIPJ das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, executada com base nos procedimentos determinados em conjunto pelas Coordenações Gerais de Fiscalização-Cofis e de Tecnologia e Segurança da Informação-Cotec.

46. A Norma de Execução Conjunta Cofis/Cotec nº 2004/0010, de 24/09/2004, aprovou os procedimentos da revisão interna das DIPJ referentes aos anos-calendário de 1999, 2000 e 2001.

47. A referida Norma estabeleceu que seria objeto de Revisão Parametrizada as declarações que tivessem incidido em pelo menos um dos sete parâmetros nela estabelecidos. O sujeito passivo seria intimado a apresentar esclarecimentos caso as inconsistências apontadas na Revisão Parametrizada não estivessem claramente demonstradas e apuradas.

48. O procedimento fiscal poderia ser encerrado com resultado, sem resultado ou sem exame. No caso de encerramento com resultado, deveria ser lavrado o auto de infração em observância ao disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional-CTN e art.10 do Decreto nº 70.235/1972.

49. Pois bem, no caso em apreço, por intermédio do registro de procedimento de fiscalização-RPF nº 0719000.2005.01804 foi iniciado, em 23/08/2005, o procedimento fiscal visando à revisão das linhas referentes aos Parâmetros 3 (Lucro Inflacionário realizado a menor, na apuração do lucro real) e 4 (Compensação a maior de prejuízo fiscal na apuração do lucro real) nas DIPJ do interessado relativas aos anos-calendário de 2000 e 2001.

50. Foi verificado se o valor realizado de lucro inflacionário (linha 09/16 da DIPJ) correspondia, em cada ano-calendário, a no mínimo dez por cento do respectivo saldo existente em 31/12/ 1995.

51. Constatou-se que nenhum valor foi realizado a esse título nos anos-calendário de 2000 e 2001, conquanto, de acordo com o sistema SAPLI, que também controla o diferimento e realização do lucro inflacionário, o interessado deveria ter realizado R\$ 44.064.475,77 em cada ano (fls.4550/4554).

52. Conforme “Dossiê Eletrônico do Contribuinte” juntado à fl.4565, o procedimento fiscal foi encerrado com exame em 20/12/2005. No SAPLI, foram realizadas as seguintes alterações:

(...)

53. Como no SAPLI inexistia qualquer registro que identifique o número do processo administrativo de controle do crédito tributário apurado ou de redução de prejuízo fiscal decorrente da Revisão Parametrizada, os autos foram encaminhados à DIFIS da DEMAC/RJ para que informasse a data em que o interessado foi cientificado das infrações apuradas e o número do processo administrativo correspondente.

54. Em resposta, a autoridade lançadora assim se pronunciou:

(...)

55. Cumpre destacar que a alteração do saldo de prejuízo fiscal é consequência da infração (lucro inflacionário não realizado) que deixou

de ser imputada ao interessado, nos moldes do art. 142 do CTN e arts 10 e 11 do Decreto nº 70.235/1972. Sem a formalização da exigência, que pressupõe a observância dos requisitos formais, não são assegurados ao contribuinte o contraditório e ampla defesa, direitos constitucionais previstos no art. 5º, inciso IV da Carta Magna. Outrossim, em face das regras aplicáveis para a contagem do prazo decadencial prevista no art. 150 § 4º ou art. 173, I do CTN, a pretensão do fisco não pode mais ser levada a efeito.

56. Neste sentido, o acórdão nº 1103-00.734 da 1ª Câmara da 3ª Turma Ordinária do CARF, cuja ementa abaixo reproduzo:

(...)

57. Dessa forma, em observância aos princípios da legalidade e da verdade material que regem o processo administrativo fiscal, há de se reconhecer a necessidade de corrigir no SAPLI o estoque de prejuízos fiscais acumulados, devendo, para tanto, desconsiderar os efeitos da Revisão Parametrizada relativa aos anos-calendário de 2000 e 2001. Por conseguinte, após o preenchimento do FAPLI (Formulário de Alteração do Prejuízo Fiscal e do Lucro Inflacionário) para a regularização do sistema, constata-se que o saldo de prejuízo fiscal em 31/12/2007 é de R\$ 763.026.838 (fls.4555/4559).

58. No que diz respeito à utilização do prejuízo fiscal para o benefício estatuído nos §§ 7º e 8º, do art. 1º, da Lei nº 11.941, de 27/05/20092, muito embora o interessado tenha informado que utilizou prejuízo fiscal de R\$ 65.144.486,41 na compensação do parcelamento, constatou-se em diligência (fls. 4450/4453) que até a presente data, em face da inexistência de decisão administrativa definitiva relativa ao pedido de inclusão de novos débitos no Programa de Parcelamento (processo nº 11520.720.014/2011-51), somente foram utilizados R\$ 45.254.269,63, comprovados pelos recibos de consolidação e parcelamento de dívida às fls. 4397/4406.

59. Em sendo assim, consta no SAPLI e assim será demonstrado no voto, como prejuízo fiscal efetivamente compensado no parcelamento o valor de R\$ 45.254.269,63.

60. Outrossim, em decorrência de glosa da multas da ANATEL, foram efetuadas compensações de ofício nos anos-calendário de 2008 a 2010. Procedidas as devidas alterações no SAPLI, conclui-se que não ocorreu insuficiência de saldo de prejuízo fiscal nos 3º e 4º trimestres de 2010, razão pela qual improcede a autuação fiscal.

Saldo de prejuízo em 31/12/2007	763.026.838,10
(-) compensação cfe DIPJ	1.881.192,23
(-) compensação cfe auto de infração	2.951.371,48
Saldo de prejuízo em 31/12/2008	758.194.274,39
(-) compensação cfe DIPJ	481.253.477,33
(-) compensação cfe auto de infração	330.976,23
(-) compensação Lei 11.941/2009	45.254.269,63
Saldo em 31/12/2009	231.355.551,20
(-) compensação cfe DIPJ	41.110.498,52
(-) compensação cfe auto de infração	- 11.856,01
Saldo no 1º trimestre de 2010	190.233.196,67
(-) compensação cfe DIPJ	48.396.915,58
(-) compensação cfe auto de infração	- 97.014,57
Saldo no 2º trimestre de 2010	141.739.266,52
(-) compensação cfe DIPJ	63.640.688,43
Saldo no 3º trimestre de 2010	78.098.578,09
(-) compensação cfe DIPJ	25.486.773,18
Saldo no 4º trimestre de 2010	52.611.804,91

60. Das multas isoladas.

61. O IRPJ é devido à medida que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos (art. 25 da Lei nº 8.981/1995) e sua apuração se dá por períodos trimestrais (art. 1º da Lei nº 9.430/1996). Opcionalmente, a pessoa jurídica tributada com base no lucro real efetuará pagamentos mensais, mediante a aplicação de percentual específico sobre a receita auferida mensalmente, devendo apurar o valor definitivo em 31 de dezembro (art. 2º da Lei nº 9.430/1996). A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento mensal, 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 (art. 35 da Lei nº 8.981/1995). As mesmas disposições se aplicam à CSLL, conforme art. 57 da Lei nº 8.981/1995.

62. Na constatação de falta de recolhimento da estimativa mensal, o art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/1996, in verbis, dispõe que será exigida a multa isolada de 50% sobre o valor que deveria ter sido recolhido.

(...)

63. Depreende-se do acima exposto que se o contribuinte apurou corretamente lucro ou prejuízo anual mas deixou de recolher a estimativa, o Fisco poderá exigir dele a multa isolada. Se não apurou corretamente o resultado anual, o Fisco poderá lançar o tributo correspondente, acompanhado de multa de 75%.

64. A idéia do legislador ao criar a multa isolada foi certamente suprir uma lacuna da lei, que tornava inócua qualquer ação do Fisco no caso de o contribuinte ter apurado corretamente o lucro real ou prejuízo fiscal ao final do ano sem, contudo, ter recolhido as estimativas. Anteriormente, apenas se o Fisco apurasse a existência de matéria tributável, ele poderia proceder ao lançamento exigindo o tributo correspondente e a multa de ofício nos percentuais de 75% ou 150%.

63. O caso que ora se examina é peculiar, pois, além da multa proporcional incidente sobre o IRPJ e a CSLL apurada de ofício, está sendo exigida do interessado a multa “isolada” nos meses de julho de 2008; janeiro a novembro de 2009; janeiro, fevereiro, junho, julho e dezembro de 2011. Ou seja, além da exigência de multa de ofício de 75% (acompanhando a exigência de tributo), há a cobrança concomitante da multa isolada.

64. Entretanto, a cobrança da multa isolada concomitante com a multa genérica acompanhando o tributo destoa do próprio nome “multa isolada”, que indica que, obviamente, a multa é cobrada desacompanhada de tributo.

65. Assim, sua cobrança em face de uma base tributária apurada de ofício simultaneamente com o tributo correspondente e mais outra multa de ofício que o acompanha revela-se incoerente. Na verdade, a exigência da multa proporcional deve excluir naturalmente a multa isolada, ainda que calculadas diversamente, sob pena de se impor uma dupla penalização sobre um mesmo fato apurado pelo Fisco, configurando-se uma situação impensável em face do ordenamento jurídico nacional.

66. Note-se ainda que, diferente da multa de ofício prevista no inciso I, do art. 44, da Lei nº 9.430, a multa isolada que ora se analisa, prevista no inciso II, “b”, do mesmo artigo, não prevê sua aplicabilidade sobre diferença de imposto ou falta e inexatidão de declaração, mas tão somente sobre o pagamento mensal que deixar de ser efetuado, corroborando o raciocínio até aqui desenvolvido de que a mesma não se aplica a diferenças apuradas em ação fiscal após o encerramento do exercício, como no caso em litígio.

67. Correlacionadas ao assunto, vale a leitura de algumas ementas do antigo Conselho de Contribuintes, que abaixo reproduzo:

(...)

68. Diante do exposto, é de se exonerar o interessado das multas isoladas do IRPJ e da CSLL.

69. Dos juros de mora sobre a multa de ofício

70. O art. 161 do CTN dispõe que o “crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis”. Primeiro é de se observar que o dispositivo prevê a imposição de juros sobre o crédito vencido e não pago, sem qualquer distinção de sua natureza. Segundo, o termo “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis” deve ser interpretado que a imposição dos juros não impede a aplicação da multa.

71. A interpretação conjunta do dispositivo acima, com o art. 142 do CTN, leva à conclusão de que sendo a multa de ofício integrante do crédito tributário, se não paga no vencimento, está também sujeita aos juros de mora.

(...)

75. Portanto, incidem juros sobre a multa de ofício.

75. Do tributo devido.

76. Ante o acima exposto, dou provimento parcial à impugnação para:

I- considerar devido o imposto de renda pessoa jurídica no valor de R\$ 2.533.511,25, acrescido de multa de ofício de 75% e dos encargos moratórios;

II – considerar devida a contribuição social sobre o lucro líquido no valor de R\$ 121.247,93, acrescida de multa de ofício e dos encargos moratórios;

III- exonerar o interessado da exigência das multas isoladas.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada do R. *decisum* em 26/01/2015 (fls. 4701), a recorrente interpôs Recurso Voluntário em 24/02/2015 (fls. 4704/4771), no qual, basicamente, repisa os argumentos expendidos na impugnação, reitera a existência de ação judicial tratando do tema “dedutibilidade das multas” sob a ótica do IRPJ, rebate pontualmente o entendimento da decisão recorrida e acrescenta (os destaques constam do original):

- i) que, “a discussão diante do Judiciário ainda não foi definida, vez que o processo ainda consta pendente de julgamento desde 30/03/2012. Dessa forma, não há que discutir administrativamente o mesmo objeto que está pendente de discussão diante do Judiciário”;
- ii) que, “a dd. Autoridade Fiscal muito bem reconheceu a impossibilidade de discutir em instância administrativa matéria que já existe discussão diante do Judiciário”;
- iii) que, “contudo, em que pese o acerto do entendimento da decisão, a d. autoridade julgadora persiste, por toda decisão, a analisar a discussão

sobre o IRPJ, inclusive, ao final, condenando a Recorrente ao pagamento de Imposto de Renda, acrescido de multa de ofício e demais encargos”;

- iv) que, “até o final do Mandado de Segurança nº 2010.51.01.023287-7 (...), não há que se discutir administrativamente, para fins de apuração do IRPJ, o mesmo objeto levado à análise daquele Poder desde 30/03/2012”;
- v) que, “contudo, existem aspectos relacionados a essa discussão que são relevantes para contextualizar a natureza das despesas com multa da ANATEL e sua dedutibilidade na apuração do IRPJ e da CSLL e que a Recorrente passará a reiterar”;
- vi) que, “as multas compensatórias contratuais são despesas necessárias e operacionais para o desenvolvimento das atividades da Recorrente”;
- vii) que, “a Recorrente não concorda com a afirmação [de que]: **Como as multas são punitivas da infração das normas do setor, não podem ser consideradas da essência da atividade empresarial**”;
- viii) que, “as despesas de multas da ANATEL (...) são próprias do setor de telecomunicações, habitualmente e amplamente aplicadas nesse setor, tem relação com o dia-a-dia operacional das operadoras de telefonia como a Recorrente e são necessárias”;
- ix) que, “não obstante o equívoco cometido pela decisão de primeira instância, a Recorrente reforça que, em relação à CSLL, também devem ser levadas em consideração toda a argumentação trazida na discussão da dedutibilidade de valores relacionados ao pagamento de multas da ANATEL”;
- x) que, “a d. autoridade julgadora equivoca-se ao aplicar a Instrução Normativa SRF nº 390, de janeiro de 2004 (...), vez que ela vai muito além do que o texto legal dispõe sobre a matéria aqui discutida”;
- xi) que, “a d. autoridade julgadora afastou equivocadamente a nulidade do lançamento ora combatido, sem fazer qualquer análise aprofundada dos argumentos trazidos pela Recorrente que demonstram a ausência de motivação do lançamento”;
- xii) que, “resta evidente a nulidade do auto de infração”;
- xiii) que, “falta ao lançamento em questão clara motivação por parte da d. autoridade fiscal para justificar a “insuficiência de saldo de prejuízos fiscais” da Recorrente, e, por consequência, a indevida glosa de tais valores por ela compensados”;
- xiv) que, “o auto de infração deveria necessariamente conter as razões de fato e de direito que pautaram a discordância das dd. Autoridades fiscais quanto à apuração do saldo de prejuízo fiscal da Recorrente e, **mais importante ainda, deveria ter juntado aos autos o próprio SAPLI, para que se possa verificar quais foram as inclusões e exclusões no referido saldo**”;

- xv) que, “a Recorrente não foi informada da revisão de seus saldos de prejuízos pela Receita Federal para que pudesse trazer as alegações que entendesse cabíveis à época”;
- xvi) que, “além da boa-fé, a Recorrente sem saber ao certo do que se defender, trouxe todas as provas que estavam ao seu alcance, para demonstrar a suficiência de saldo de prejuízo fiscal no período autuado como bem entendeu a d. autoridade julgadora”; (RV – fls. 4763).
- xvii) que, “a própria d. autoridade julgadora afastou a insuficiência de saldo por reconhecer que, mesmo havendo revisão do saldo no SAPLI, a Recorrente deveria ter sido notificada para que pudesse exercer plenamente seu direito de ampla defesa e contraditório”;
- xviii) que, “esse Colendo Tribunal deve reconhecer que a Recorrente efetivamente utilizou prejuízo fiscal de R\$ 65.144.486,41 na compensação do parcelamento, afastando-se a equivocada constatação da diligência de inexistência de decisão administrativa definitiva relativa ao pedido de inclusão de novos débitos no Programa de Parcelamento, concluindo que somente foram utilizados R\$ 45.254.269,63, o que não deve prevalecer”;
- xix) que, “de forma acertada, a decisão recorrida houve por bem exonerar a Recorrente das multas isoladas do IRPJ e da CSLL, que está sendo submetida a recurso de ofício. Tal entendimento deve ser mantido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (...) porque no caso concreto, houve dupla incidência da multa – “bis” – sobre as mesmas bases de cálculo em virtude da mesma conduta da Recorrente – “in idem”;

Conclui reafirmando a “**impossibilidade de aplicar juros de mora sobre a multa de ofício**”, junta documentos e requer seja dado provimento o recurso voluntário e improvido o recurso de ofício.

DO RECURSO DE OFÍCIO

Considerando que a exoneração do crédito tributário suplantou o limite de alçada previsto, à época, pela Portaria MF nº 3, de 03 de janeiro de 2008 (R\$ 1.000.000,00), o presidente da Turma Julgadora recorreu, de ofício, a este CARF.

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

Voto

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone

O Recurso Voluntário é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que o recebo e dele conheço.

Já o recurso de ofício preenche os requisitos para sua provocação pela presidência da Turma Julgadora de 1º Piso, de modo que, igualmente, o recebo e conheço.

Inicialmente, frise-se que, a respeito da nulidade do auto de infração argüida pela recorrente, o tema será tratado com o mérito, por com ele se confundir.

Pois bem, o litígio tem três infrações apontadas pela Autoridade Fiscal:

1. glosa das despesas com multas aplicadas pela ANATEL;
2. compensação indevida de prejuízos fiscais, em razão de sua insuficiência; e,
3. multas isoladas por recolhimento a menor de estimativas mensais.

Em relação ao primeiro tópico, sem necessidade de maiores digressões, resta claro nos autos que a recorrente ajuizou ação discutindo a mesma matéria tratada nos lançamentos, ou seja, a “(in)dedutibilidade das multas aplicadas pela ANATEL”.

A respeito, como bem tratado na decisão recorrida, carece competência ao julgador administrativo adentrar em tema submetido ao crivo do Poder Judiciário, cuja observação abaixo transcrevo, pela pertinência (fls. 4666/4667):

Verifica-se nos autos, às fls. 2263/2280, que o interessado impetrou preventivamente o Mandado de Segurança nº 2010.51.01.023287-7 perante a 22ª Vara Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro, objetivando deduzir da base de cálculo do IRPJ as multas aplicadas pela ANATEL. A segurança foi denegada em 31/01/2012, e o recurso de apelação aguarda julgamento perante o Tribunal Regional Federal-TRF da 2ª Região.

Disciplinando a questão sobre a opção do interessado pela via judicial, cumpre destacar o disposto no Parecer Normativo Cosit nº 7, de 2014, cuja ementa abaixo reproduzo:

Ementa: CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E PROCESSO JUDICIAL COM O MESMO OBJETO. PREVALÊNCIA DO PROCESSO JUDICIAL. RENÚNCIA ÀS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. DESISTÊNCIA DO RECURSO ACASO INTERPOSTO. A propositura pelo contribuinte de ação judicial de qualquer espécie contra a Fazenda Pública com o mesmo objeto do processo

administrativo fiscal implica renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso de qualquer espécie interposto.

Complementarmente, este Relator efetuou pesquisas no *site* do TRF da 2ª Região e confirmou que o processo em questão encontra-se no seguinte estágio na data deste julgamento (agosto/2016):

0023287-71.2010.4.02.5101 Número antigo: 2010.51.01.023287-7 2 - Apelação Cível - Turma Espec. II - Tributário Apelação - Recursos - Processo Cível e do Trabalho Autuado em 30/12/2014 - Consulta Realizada em 03/08/2016 às 16:04 APELANTE : CLARO S/A ADVOGADO : SACHA CALMON NAVARRO COELHO APELADO : UNIAO FEDERAL/FAZENDA NACIONAL PROCURADOR: Procurador da Fazenda Nacional		
Data/Hora	Descr. do Movimento	 Imprimir
07/07/2015 19:56	Remessa de Conclusão - Despacho/Decisão-Gabinete 08	
15/04/2015 18:41	Devolução de Remessa - Dentro do Prazo	
10/04/2015 17:21	Juntada	
17/03/2015 18:30	Remessa P/ Fazenda Nacional por motivo de Ciência	
17/03/2015 18:00	Remessa Interna-3a.TURMA ESPECIALIZADA	
17/03/2015 12:48	Remessa Interna para Retificar autuação-Divisão de Distribuição, Registro e Autuação	
17/03/2015 12:47	Intimação de Despacho - Registro no Sistema	
16/03/2015 18:05	Remessa Interna-3a.TURMA ESPECIALIZADA	
16/03/2015 16:59	Conclusão para Despacho	
10/02/2015 17:06	Remessa de Conclusão - Despacho/Decisão-Gabinete 08	
10/02/2015 17:05	Juntada	
30/01/2015 16:16	Remessa Interna-3a.TURMA ESPECIALIZADA	
14/01/2015 15:53	Remessa de Conclusão - Autos Virtualizados-Gabinete 08	
13/01/2015 18:23	Remessa Interna-3a.TURMA ESPECIALIZADA	
13/01/2015 18:15	Distribuição Dirigida por Virtualização de Autos	

Ou seja, a matéria ainda está em discussão no Judiciário, de modo que impraticável sua apreciação no âmbito deste Tribunal Administrativo.

Deste modo, NÃO CONHEÇO do recurso voluntário em relação ao tema “dedutibilidade das multas punitivas aplicadas pela ANATEL”. Ressalto, todavia, como bem assentado na decisão recorrida e ratificado pela própria recorrente, que tal entendimento restringe-se EXCLUSIVAMENTE à infração aplicada na área do IRPJ, não se ampliando para a CSLL, pelo fato de a discussão em relação a esta contribuição não compor a lide no Judiciário.

Assim, a infração pertinente, no âmbito do lançamento envolvendo a CSLL, será analisada.

Antes, há que se apreciar o aventado pela recorrente de que, apesar do reconhecimento pela autoridade fiscal da impossibilidade de discutir a matéria submetida ao

crivo do Poder Judiciário, ainda assim, “em que pese o acerto do entendimento da decisão, a d. autoridade julgadora persiste, por toda a decisão, a analisar a discussão sobre o IRPJ, inclusive, ao final, condenando a Recorrente ao pagamento de Imposto de Renda, acrescido de multa de ofício e demais encargos”; mais, que “não pode a Recorrente admitir que seja confirmada por este E. Colegiado o entendimento adotado pela d. autoridade julgadora, na medida em que a questão relativa à dedutibilidade das multas impostas pela ANATEL pende de análise do Poder Judiciário e não podem as dd. Autoridades fiscalizadora e julgadora analisarem essa questão, simplesmente por elas não terem competência para tanto” (RV – fls. 4712/4713).

Equivoca-se a recorrente.

Em momento algum a decisão recorrida exorbitou do foro de sua competência, analisando matéria *sub judice*.

O que a Relatoria de 1º Grau fez – e acertadamente – foi analisar, apreciar e corrigir falhas materiais presentes nos lançamentos pertinentes à segunda irregularidade (“Saldo Insuficiente – Compensação Indevida de Prejuízo Operacional com Resultado da Atividade Geral) e não os referentes à infração tipificada como “Multas não Dedutíveis – Multas de Natureza não Tributária não Dedutíveis” – item 0001 do auto de infração, esta, sim, objeto da demanda judicial.

Para melhor fixação:

0002 SALDO INSUFICIENTE COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO OPERACIONAL COM RESULTADO DA ATIVIDADE GERAL		
O sujeito passivo compensou prejuízos operacionais em montante superior ao saldo desse prejuízo, conforme detalhamento nos demonstrativos de apuração e no relatório fiscal anexo.		
Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
30/09/2010	29.920.590,22	75,00
31/12/2010	25.486.773,18	75,00

Os ajustes que a decisão recorrida realizou nesta infração (favoráveis à recorrente, diga-se), terminaram por reduzir substancialmente os lançamentos (de R\$ 16.623.338,06 para R\$ 2.533.511,25), ou seja, uma exoneração de R\$ 14.089.826,91 no IRPJ lançado (valores originais), fruto, como dito, de enganos cometidos pelo Fisco na consecução dos citados lançamentos, sustentados que foram por bases inconsistentes (valores constantes no SAPLI).

Sobre este tópico, tratar-se-á à frente.

Neste momento, o que importa é mostrar que, ao revés do pensamento da recorrente, não só a decisão recorrida não avançou na apreciação de matéria a ela vedada como, naquela sobre a qual se debruçou, sua conclusão foi favorável à contribuinte, reduzindo o valor lançado de IRPJ, não porque tenha apreciado a dedutibilidade ou não das multas, mas porque exonerou valores relativos a outra infração, com reflexos, por óbvio, no montante final.

Dizendo de outro modo, o que a decisão recorrida fez foi reduzir, no caso do IRPJ, um crédito tributário de R\$ 16.623.338,06 para R\$ 2.533.511,25, **significando dizer que esta será a importância a ser cobrada da recorrente se perder a refrega que sustenta no Judiciário, e não a primeira.**

Em suma, a dedutibilidade - ou não - das multas para fins de IRPJ continuará sendo discutida nos autos do processo judicial nº 0023287-71.2010.4.02.5101 (nº antigo: 2010.51.01.023287-7), mas o valor em discussão (se mantido por este Colegiado o

entendimento exarado neste voto) não será de pouco mais de 16,6 milhões de reais, mas, de R\$ 2.533.511,25.

Pelos motivos expressos, afasto as manifestações da recorrente neste tópico, NEGO PROVIMENTO ao RV e mantenho a decisão recorrida.

Feitas estas considerações, passo à apreciação dos lançamentos da CSLL, relativos às multas aplicadas pela ANATEL.

CSLL - DAS MULTAS INDEDUTÍVEIS

Neste ponto, a celeuma se resume às interpretações divergentes dadas pelo Fisco e pela contribuinte à matéria, o primeiro entendendo que se aplica à indedutibilidade das multas o mesmo princípio que rege o tema na seara do IRPJ e a recorrente ponderando de forma diversa, não havendo respaldo legal para os lançamentos.

Discordo do pensamento da recorrente.

A CSLL tem como base de cálculo o lucro líquido do período com os ajustes determinados na respectiva legislação.

Neste sentido, determinam os artigos 248 e 277, ambos do RIR/99:

Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais, e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).

Art. 277. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11).

O lucro operacional é, pois, o resultado do confronto das receitas operacionais com as despesas operacionais. Assim determina o artigo 299 do RIR/99:

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

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

Da interpretação sistemática destes dispositivos, extrai-se que somente poderão reduzir o lucro líquido as despesas operacionais que preencham os requisitos previstos no artigo 299, acima transcrito, quais sejam, as despesas necessárias.

Para a recorrente, ao contrário, “no lançamento fiscal que deu origem ao presente processo administrativo, a d. autoridade fiscal aplica **por analogia** a legislação do IRPJ à CSLL simplesmente com base na Lei nº 9.065/95” (RV- fls. 4737 – destaque no original).

Dirirjo frontalmente deste argumento.

Não se trata de aplicação de analogia, mas, sim, de considerar que o dispêndio gerado por operações que violem as regras de dedutibilidade do IRPJ não pode reduzir o lucro líquido que é, também, a base de cálculo da CSLL com os ajustes previstos na sua legislação específica.

Aliás, a própria recorrente assenta que “a disposição legal acima transcrita [art. 57, da Lei nº 9.065/95] apenas determina que as metodologias de apuração e de pagamento sejam iguais às do IRPJ”.

Ora, pois é exatamente disto que se cuida: metodologia de apuração dos tributos, ou seja, um “caminho pelo qual se atinge um objetivo”, um “modo de proceder”², diga-se, uma linha de procedimento que, partindo de uma mesma premissa, com sustento na mesma estrutura, atinge um mesmo fim.

Nesta ordem, quando o legislador inseriu no ordenamento jurídico o art. 57, da Lei nº 8.981/95, depois alterado pela Lei nº 9.065/95³, quis dizer exatamente o que lá está escrito: que à CSLL aplicam-se as mesmíssimas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ. Nem mais, nem menos.

Por que, afinal, o que é “apuração” e o que é “pagamento” se não a forma como se mensura o *quantum* devido e o montante que será recolhido.

Imaginar-se diversamente é dar azo a abstrato exercício interpretativo não congruente com o que está explícito na norma substantiva.

Além disso, o art. 13 da Lei nº 9.249/95⁴, quando trata das despesas indedutíveis das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL, é taxativo ao dispor que tais vedações de dedutibilidade se aplicam independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.502/64, justamente a base legal do art. 299 do RIR/99, ou seja, a questão da necessidade da despesa para fins de dedução **também se aplica à CSLL**.

Como consequência, afasto as arguições da recorrente de que os lançamentos da CSLL tenham tido suporte em Instrução Normativa (no caso, a IN SRF nº 390/2004) e por isso sem embasamento legal.

² Cf. Aurélio

³ Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro ([Lei nº 7.689, de 1988](#)) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta lei. (redação original – Lei nº 8.981/95)

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

⁴ Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964: [...] MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Portanto, sendo as multas punitivas indedutíveis para fins de apuração do IRPJ, igual tratamento deve ser dado a tais glosas na mensuração da base de cálculo da CSLL.

Deste modo, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário em relação a tal matéria.

IRPJ – INSUFICIÊNCIA DE PREJUÍZOS COMPENSADOS

Aqui se concentra a exoneração procedida pela decisão recorrida em relação aos lançamentos de IRPJ e que reduziram seu montante de 16.623.338,06 para R\$ 2.533.511,25 e que foi objeto de inconformismo por parte da recorrente (já tratado antes neste voto).

Resumidamente, a Autoridade Fiscal, à vista do que constava nos apontamentos internos da Receita Federal (sistema SAPLI) entendeu que a recorrente havia procedido a compensações de prejuízo sem que para isso tivesse saldo suficiente.

Em razão dessa situação factual houve lançamentos de ofício nos períodos e valores abaixo descritos nos autos de infração de fls. 3702/3703 – R\$ 7.536.832,10, fls. 3704/3705 – R\$ 6.429.612,32 e fls. 3706/3707 – R\$ 678.682,97.

Impugnados pela recorrente ainda em primeira instância os valores apontados, a Turma Julgadora da DRJ converteu, por duas vezes, o julgamento em diligência a fim de que fossem esclarecidas as divergências apontadas pela autuada.

A partir das informações presentes nos termos de diligência, a decisão recorrida resumiu o quadro (fls. 4670/4675 – destaques acrescidos):

41. De acordo com o Demonstrativo da Compensação de Prejuízos Fiscais à fl.3719, parte integrante do auto de infração, o saldo de prejuízo fiscal em 31/12/2007 era de R\$ 674.897.886,56.

*42. Na impugnação, o interessado, a princípio, ratifica a informação já prestada à autoridade fiscal e reproduzida à fl.3670, isto é, de que o prejuízo fiscal acumulado em 31/12/2007 monta a R\$ 818.741.034,60 (fl.3830). Mais adiante, considerando o último SAPLI que alega ter acesso (1995), recompôs o saldo de prejuízo fiscal e concluiu que, em 31/12/2007, **o saldo de prejuízo fiscal era de apenas R\$ 761.701.032,00.***

43. Não foi questionado nos autos o saldo de prejuízo fiscal apontado no SAPLI como existente em 1995. Em sendo assim, passo a comparar a partir de 1995 a movimentação do prejuízo transcrita pelo interessado em sua impugnação (fl.3831) e os registros constantes do SAPLI (fls.4522/4549).

Ano calendário	Descrição	Movimentação cfe interessado	Movimentação conforme SAPLI	Motivo de alteração
1995	Saldo em 31/12/1995	608.189.047	608.189.047	
1996	Prejuízo do período, Compensação	(110.393.279)	32.121.229 (122.440.859)	Decisão de 1ª instância 15374.000470/99-51
1996	Saldo em 31/12/1996	497.795.768	517.869.417	
1997	Compensação	(107.104.682)	(125.852.524)	Decisão de 1ª instância 15374.000470/99-51
1997	Saldo em 31/12/1997	390.691.086	392.016.892	
1998	Compensação	(198.820.303)	(198.820.303)	
1998	Saldo em 31/12/1998	191.870.783	193.196.589	
1999	Prejuízo fiscal	39.334.576	39.334.576	
1999	Saldo em 31/12/1999	231.205.359	232.531.165	
2000	Compensação	(153.955.957)	(198.020.433)	Revisão Parametrizada
2000	Saldo em 31/12/2000	77.249.402	34.510.732	
2001	Prejuízo fiscal	77.146.407	33.081.932	Revisão Parametrizada
2001	Saldo em 31/12/2001	154.395.809	67.592.664	
2002	Prejuízo fiscal	(867.681.785)	(867.681.785)	Fiscalização externa 18471.000.590/2007-74
2002	Saldo em 31/12/2002	1.022.077.594	935.274.449	
2003	Compensação,	(4.206.021)	(4.206.021)	
2003	Saldo em 31/12/2003	1.017.871.573	931.068.428	
2004	Compensação	(19.478.231)	(19.478.232)	
2004	Saldo em 31/12/2004	998.393.341	911.590.196	
2005	Compensação	(6.014.495)	(6.014.495)	
2005	Saldo em 31/12/2005	992.378.846	905.575.701	
2006	Compensação	(78.256.122)	(78.256.122)	
2006	Saldo em 31/12/2006	914.122.724	827.319.579	
2007	Compensação	(152.421.691)	(152.421.692)	
2007	Saldo em 31/12/2007	761.701.032	674.897.887	

44. Como se vê, há uma diferença na ordem de R\$ 86,8 milhões no saldo de prejuízo fiscal em 31/12/2007, originada, basicamente, da Revisão Parametrizada relativa aos anos-calendário de 2000 e 2001.

45. A Revisão Parametrizada consiste na revisão interna das DIPJ das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, executada com base nos procedimentos determinados em conjunto pelas Coordenações Gerais de Fiscalização-Cofis e de Tecnologia e Segurança da Informação-Cotec.

46. A Norma de Execução Conjunta Cofis/Cotec nº 2004/0010, de 24/09/2004, aprovou os procedimentos da revisão interna das DIPJ referentes aos anos-calendário de 1999, 2000 e 2001.

47. A referida Norma estabeleceu que seria objeto de Revisão Parametrizada as declarações que tivessem incidido em pelo menos um dos sete parâmetros nela estabelecidos. O sujeito passivo seria intimado a apresentar esclarecimentos caso as inconsistências apontadas na Revisão Parametrizada não estivessem claramente demonstradas e apuradas.

48. O procedimento fiscal poderia ser encerrado com resultado, sem resultado ou sem exame. No caso de encerramento com resultado, deveria ser lavrado o auto de infração em observância ao disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional-CTN e art.10 do Decreto nº 70.235/1972.

49. Pois bem, no caso em apreço, por intermédio do registro de procedimento de fiscalização-RPF nº 0719000.2005.01804 foi iniciado,

em 23/08/2005, o procedimento fiscal visando à revisão das linhas referentes aos Parâmetros 3 (Lucro Inflacionário realizado a menor, na apuração do lucro real) e 4 (Compensação a maior de prejuízo fiscal na apuração do lucro real) nas DIPJ do interessado relativas aos anos-calendário de 2000 e 2001.

50. Foi verificado se o valor realizado de lucro inflacionário (linha 09/16 da DIPJ) correspondia, em cada ano-calendário, a no mínimo dez por cento do respectivo saldo existente em 31/12/ 1995.

51. Constatou-se que nenhum valor foi realizado a esse título nos anos-calendário de 2000 e 2001, conquanto, de acordo com o sistema SAPLI, que também controla o diferimento e realização do lucro inflacionário, o interessado deveria ter realizado R\$ 44.064.475,77 em cada ano (fls.4550/4554).

52. Conforme “Dossiê Eletrônico do Contribuinte” juntado à fl.4565, o procedimento fiscal foi encerrado com exame em 20/12/2005. No SAPLI, foram realizadas as seguintes alterações:

(...)

53. Como no SAPLI inexistia qualquer registro que identifique o número do processo administrativo de controle do crédito tributário apurado ou de redução de prejuízo fiscal decorrente da Revisão Parametrizada, os autos foram encaminhados à DIFIS da DEMAC/RJ para que informasse a data em que o interessado foi cientificado das infrações apuradas e o número do processo administrativo correspondente.

54. Em resposta, a autoridade lançadora assim se pronunciou:

Em consulta ao Dossiê Eletrônico do Contribuinte verificamos que o procedimento de Revisão Parametrizada foi determinado pela Delegacia do Rio de Janeiro (0719000), amparado pelo Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 07190000.2005.01804. O início do procedimento se deu em 23/08/2005 e seu encerramento em 20/12/2005.

Com a criação desta DEMAC, no ano de 2010, os grandes contribuintes, com domicílio no Estado do Rio de Janeiro, passaram a ser vinculados à jurisdição desta nova Delegacia. A Delegacia do Rio de Janeiro repassou todos os processos e seus respectivos dossiês relativos aos contribuintes transferidos. No entanto, em consulta ao arquivo desta DEMAC, não foi encontrado o dossiê relativo ao procedimento parametrizado em questão.

Em consulta ao sistema e-processo, tomando por base a data de encerramento do procedimento, não foi encontrado nenhum processo administrativo que tivesse alguma relação com o crédito tributário/redução de prejuízo fiscal apurado.

Como podemos observar, a alteração do lucro real, motivada pela falta de realização do lucro inflacionário, foi provavelmente efetuada apenas no sistema de controle interno (SAPLI), possivelmente em razão de não resultar em imposto a pagar e sim em redução do saldo negativo de IRPJ.

55. *Cumprе destacar que a alteração do saldo de prejuízo fiscal é consequência da infração (lucro inflacionário não realizado) que deixou de ser imputada ao interessado, nos moldes do art. 142 do CTN e arts 10 e 11 do Decreto nº 70.235/1972. Sem a formalização da exigência, que pressupõe a observância dos requisitos formais, não são assegurados ao contribuinte o contraditório e ampla defesa, direitos constitucionais previstos no art. 5º, inciso IV da Carta Magna. Outrossim, em face das regras aplicáveis para a contagem do prazo decadencial prevista no art. 150 § 4º ou art. 173, I do CTN, a pretensão do fisco não pode mais ser levada a efeito.*

(...)

57. *Dessa forma, em observância aos princípios da legalidade e da verdade material que regem o processo administrativo fiscal, há de se reconhecer a necessidade de corrigir no SAPLI o estoque de prejuízos fiscais acumulados, devendo, para tanto, desconsiderar os efeitos da Revisão Parametrizada relativa aos anos-calendário de 2000 e 2001. Por conseguinte, após o preenchimento do FAPLI (Formulário de Alteração do Prejuízo Fiscal e do Lucro Inflacionário) para a regularização do sistema, constata-se que o saldo de prejuízo fiscal em 31/12/2007 é de R\$ 763.026.838 (fls.4555/4559).*

58. *No que diz respeito à utilização do prejuízo fiscal para o benefício estatuído nos §§ 7º e 8º, do art. 1º, da Lei nº 11.941, de 27/05/20092, muito embora o interessado tenha informado que utilizou prejuízo fiscal de R\$ 65.144.486,41 na compensação do parcelamento, constatou-se em diligência (fls. 4450/4453) que até a presente data, em face da inexistência de decisão administrativa definitiva relativa ao pedido de inclusão de novos débitos no Programa de Parcelamento (processo nº 11520.720.014/2011-51), somente foram utilizados R\$ 45.254.269,63, comprovados pelos recibos de consolidação e parcelamento de dívida às fls. 4397/4406.*

59. *Em sendo assim, consta no SAPLI e assim será demonstrado no voto, como prejuízo fiscal efetivamente compensado no parcelamento o valor de R\$ 45.254.269,63.*

60. *Outrossim, em decorrência de glosa da multas da ANATEL, foram efetuadas compensações de ofício nos anos-calendário de 2008 a 2010. Procedidas as devidas alterações no SAPLI, conclui-se que não ocorreu insuficiência de saldo de prejuízo fiscal nos 3º e 4º trimestres de 2010, razão pela qual improcede a autuação fiscal.*

Resumindo, a inconsistência de valores é flagrante e as duas diligências realizadas mostraram isso.

Ora, se tais ajustes são aceitáveis, afinal erros podem existir e devem ser corrigidos - e esta deve ter sido a motivação que originou a edição da Norma de Execução Conjunta Cofis/Cotec nº 2004/0010, de 24/09/2004 que permitiu à Receita Federal, mediante a chamada “Revisão Parametrizada”, alterar dados dos prejuízos acumulados das empresas presentes nos bancos de dados daquele Órgão Tributário – o fato é que, se correções são admitidas, elas não podem ser feitas intramuros da RFB e serem subtraídas do conhecimento da outra parte, no caso, o contribuinte, maior interessado.

Realidade estampada no “Relatório Conclusivo de Diligência Fiscal” (fls. 4568):

“Em consulta ao sistema e-processo, tomando por base a data de encerramento do procedimento, não foi encontrado nenhum processo administrativo que tivesse alguma relação com o crédito tributário/redução de prejuízo fiscal apurado.

“Como podemos observar, a alteração do lucro real, motivada pela falta de realização do lucro inflacionário, foi provavelmente efetuada apenas no sistema de controle interno (SAPLI), possivelmente em razão de não resultar em imposto a pagar e sim em redução do saldo negativo de IRPJ”. (sublinhado).

Ora, se o contribuinte não é cientificado das alterações feitas internamente pela Receita Federal no estoque de seus prejuízos e assim possa opor eventuais discordâncias em relação ao procedimento, este, por óbvio, não pode prosperar, como muito bem assentado pela decisão recorrida:

Sem a formalização da exigência, que pressupõe a observância dos requisitos formais, não são assegurados ao contribuinte o contraditório e ampla defesa, direitos constitucionais previstos no art. 5º, inciso IV da Carta Magna.

Neste trilhar, a retificação procedida pela citada decisão, recompondo, a partir de dados de 1995 os valores dos prejuízos no SAPLI deve ser aceita, até porque favorável à recorrente.

De outro canto, acerca da opção pelo parcelamento estatuído pela Lei nº 11.941/2009, artigo 1º, §§ 7º e 8º, quando a recorrente assegura ter utilizado prejuízo fiscal de R\$ 65.144.486,41, a decisão recorrida corretamente ponderou que, sendo constatada em diligência (fls. 4450/4453) a inexistência de decisão administrativa consolidando o pedido de inclusão de novos débitos no Programa de Parcelamento (processo nº 11520.720.014/2011-51), aquele montante não pode ser aceito, mas somente o já confirmado e utilizado, ou seja, **R\$ 45.254.269,63**, valor comprovado pelos recibos de consolidação e parcelamento de dívida às fls. 4397/4406. Não, pois, os R\$ 65.144.486,41 pretendidos pela interessada.

Passo, a seguir, a apreciar os argumentos da recorrente acerca de uma eventual nulidade dos lançamentos e dos autos de infração em decorrência dos fatos atrás relatados (divergências nos valores controlados de prejuízos e alterações realizadas pela RFB sem que fosse cientificada a contribuinte).

Embora este Relator faça sérias restrições à situação ocorrida, afinal a transparência de procedimento e o amplo conhecimento dos fatos devem ser disponibilizados à interessada da forma mais clara possível, não vislumbro a nulidade argüida.

De fato houve erros, matemáticos e procedimentais, porém não ao ponto de impedir a ampla defesa da interessada, o completo conhecimento dos fatos a ela impingidos e sustentados pelas informações incorretas (afastadas na decisão recorrida e neste voto) e, complementarmente, a aceitação dos argumentos por ela expendidos a respeito do estoque de prejuízos de que dispunha (bem diferente do constante no banco de dados da Receita Federal).

Deste modo, a nulidade só teria sentido se, comprovadamente, a recorrente tivesse sido impedida de ter acesso aos autos, apresentar seus argumentos, provas e

documentos que entendesse cabíveis e se os órgãos julgadores os afastassem sem maiores aprofundamentos ou justificativas.

Não é o que se vê nos autos.

Ao inverso, todos os assentamentos e documentos acostados aos autos pela recorrente foram devidamente apreciados e, em grande parte, inteiramente acatados, portanto, a “*boa fé*” à que a recorrente aludiu em seu RV (fls. 4763), foi levada em conta e seus argumentos devidamente ponderados nesta decisão.

Deste modo, AFASTO A NULIDADE proclamada e, em relação a este tópico, NEGOU PROVIMENTO ao recurso de ofício, mantendo a decisão recorrida que exonerou parte dos lançamentos de IRPJ reduzindo-os de 16.623.338,06 **para R\$ 2.533.511,25**, conforme abaixo demonstrado (quadro elaborado pela decisão recorrida e complementado por esta Relatoria):

Memória de Cálculo do IRPJ

	<u>Exigido</u>	<u>Exonerado</u>	<u>mantido</u>
2008	1.721.633,37	-	1.721.633,37
2009	193.069,47	-	193.069,47
1º Trimestre de 2010	6.916,00	-	6.916,00
2º Trimestre de 2010	56.591,83	-	56.591,83
3º Trimestre de 2010	7.536.832,10	7.497.152,92	39.679,18
4º Trimestre de 2010	6.429.612,32	6.389.069,00	40.543,32
2011	678.682,97	203.604,89	475.078,08
Total	16.623.338,06	14.089.826,81	2.533.511,25

Demonstrativo de Apuração dos Valores Exonerados/Mantidos no 3º trimestre/2010, 4º Trimestre/2010 e Ano-Calendário/2011

<u>Período</u>	<u>BC Original</u>	<u>BC Excluída (Prejuízo)</u>	<u>BC Ajust. c/Redução 30%</u>	<u>Vlr. Mantido</u>
3º Tr/2010	30.147.328,40	29.920.590,22	158.716,73	39.679,18
4º Tr/2010	25.718.449,28	25.486.773,18	162.173,27	40.543,32
2011	2.714.731,86	-	1.900.312,30	475.078,08

DAS MULTAS ISOLADAS – IRPJ/CSLL

A decisão recorrida exonerou as chamadas multas isoladas lançadas de ofício por falta ou insuficiência de recolhimentos das estimativas mensais, fato ocorrido em consequência dos demais lançamentos presentes nos autos.

Nos termos da decisão recorrida:

“63. O caso que ora se examina é peculiar, pois, além da multa proporcional incidente sobre o IRPJ e a CSLL apurada de ofício, está sendo exigida do interessado a multa “isolada” nos meses de julho de 2008; janeiro a novembro de 2009; janeiro, fevereiro, junho, julho e dezembro de 2011. Ou seja, além da exigência de multa de ofício de 75% (acompanhando a

exigência de tributo), há a cobrança concomitante da multa isolada.

64. Entretanto, a cobrança da multa isolada concomitante com a multa genérica acompanhando o tributo destoa do próprio nome “multa isolada”, que indica que, obviamente, a multa é cobrada desacompanhada de tributo.

65. Assim, sua cobrança em face de uma base tributária apurada de ofício simultaneamente com o tributo correspondente e mais outra multa de ofício que o acompanha revela-se incoerente. Na verdade, a exigência da multa proporcional deve excluir naturalmente a multa isolada, ainda que calculadas diversamente, sob pena de se impor uma dupla penalização sobre um mesmo fato apurado pelo Fisco, configurando-se uma situação impensável em face do ordenamento jurídico nacional.

66. Note-se ainda que, diferente da multa de ofício prevista no inciso I, do art. 44, da Lei nº 9.430, a multa isolada que ora se analisa, prevista no inciso II, “b”, do mesmo artigo, não prevê sua aplicabilidade sobre diferença de imposto ou falta e inexatidão de declaração, mas tão somente sobre o pagamento mensal que deixar de ser efetuado, corroborando o raciocínio até aqui desenvolvido de que a mesma não se aplica a diferenças apuradas em ação fiscal após o encerramento do exercício, como no caso em litígio.

(...)

Diante do exposto, é de se exonerar o interessado das multas isoladas do IRPJ e da CSLL”.

Discordo do pensamento exposto na decisão *a quo*, pelos fundamentos a seguir aduzidos.

Neste tema, perfilo com os que pensam estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, vez que, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada, exigência que transcende a situação fática de ter sido apurado lucro ou prejuízo no final do período anual.

Historicamente, a matéria foi tratada, de prefácio, no art. 44, I, §1º, IV da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *in verbis*:

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

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

(...)

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

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

(...)

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;

Posteriormente, foi editada a Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007 (DOU 22/01/2007), convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, com a redação abaixo:

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

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

(...)

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

Compulsando as alterações legislativas acima elucidadas, não se verifica, exceto em relação ao percentual a ser aplicado nos casos de multa isolada, qualquer alteração substancial nos dispositivos no que tange à hipótese de incidência e à base de cálculo da penalidade em apreço.

O objetivo do preceito contido no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (com as alterações legislativas supervenientes, inclusive) foi o de assegurar o recolhimento antecipado e evitar o não pagamento da estimativa mensal de IRPJ e CSLL no curso do ano-calendário e reconhecer que a base de cálculo da multa isolada sempre foi, mesmo antes das alterações legislativas, o próprio valor da estimativa que deixou de ser paga.

Nesse contexto, a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, elaborada a partir da vigência MP 351, de 2007 e da Lei nº 11.488, de 2007, ao instituir um percentual distinto e menos gravoso em relação ao aplicável ao descumprimento da obrigação tributária principal (IRPJ e CSLL devidos na apuração anual) apenas veio aperfeiçoar o

preceito normativo acerca da incidência da multa isolada, por falta de recolhimento das estimativas mensais, explicitando o seu caráter de obrigação acessória.

Sob a vigência da redação original da Lei nº 9.430, de 1996, e ainda atualmente, com a redação da Lei nº 11.488 de 2007, a multa isolada deve ser aplicada à pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, ***e optante pelo pagamento do IRPJ e da CSLL, em cada mês, determinados sobre bases de cálculo estimadas***, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ ou a CSLL mensalmente devidos; e deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ e da CSLL, mensalmente devida e não recolhida.

Tem-se assim que a **multa isolada em questão, que decorre da falta ou insuficiência de pagamento mensal das estimativas devidas no curso do ano-calendário**, é aplicada em função do descumprimento de uma obrigação tributária acessória (falta de recolhimento de antecipações obrigatórias), e é completamente autônoma em relação à obrigação tributária principal a ser constituída, ou não, no final do período.

Não é demais lembrar que a obrigação tributária principal, na definição da doutrina, é a “obrigação de dar” (pagar) o tributo devido, ou seja, é o “*dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei*”⁵, enquanto as obrigações acessórias revestem-se de clara natureza de “obrigação de fazer” e “obrigação de não fazer”, vale exprimir, são, como o próprio nome diz, “acessórias ao principal”, que é o compromisso do contribuinte pagar o encargo tributário devido, constituindo-se, no fundo, em “*obrigações meramente instrumentais, simples deveres burocráticos que facilitam o cumprimento das obrigações principais*”⁶.

Neste raciocínio, a estimativa mensal não pode ser considerada propriamente um “tributo” devido, a ser extinto, por pagamento (modalidade de extinção da obrigação e do crédito tributário, prevista no art. 156, I do CTN), mas apenas uma “antecipação estimada” do tributo, ***a ser apurado como devido, ou não***, ao final do período de apuração, que é devida e **deve ser recolhida apenas para validar uma determinada sistemática de tributação de livre opção do contribuinte, qual seja: o Lucro Real Anual**.

Pois bem, justamente porque a estimativa não é exigível como obrigação principal (tributo) é que foi instituída uma multa isolada (ou seja, exigida sem que o principal fosse exigido), para penalizar as pessoas jurídicas que, apesar de optantes pela sistemática de apuração do Lucro Real Anual, descumprem, no curso do ano-calendário, a obrigação de apuração e recolhimento das antecipações mensais obrigatórias, requisito imperativo, nos termos da legislação em vigor.

O único instrumento de que dispõe o Fisco para sancionar o descumprimento do dever de antecipar o IRPJ/CSLL devidos mensalmente pelas pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Real Anual, é a aplicação da multa isolada.

Conclui-se daí que, além de distintas naturezas jurídicas, são completamente autônomas as obrigações tributárias, relativas às antecipações mensais devidas a título de estimativas, e as relativas ao IRPJ e a CSLL devidos ao final do período de apuração anual, e

⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 1993, p. 306-307.

⁶ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*, 4ª. ed. São Paulo: Método, 2010.

tal autonomia encontra eco nas próprias disposições legislativas, quando se referem à incidência da multa isolada, ainda que apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL no período, de modo que a multa isolada é sempre exigível, desde que apurada falta/insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, sendo irrelevante a apuração de tributo devido no ajuste anual.

Nesta linha, excetuados os casos abrangidos pela Súmula CARF nº 105, aqui inaplicável, posto que relativos a fatos geradores ocorridos a partir de 2008, é indubitoso que a multa isolada tem pertinência e deve ser exigida de ofício, quando exteriorizados os pressupostos fáticos para tal.

Concretamente, a recorrente foi autuada pela apropriação como “dedutível” de despesas relativas a multas aplicadas pela ANATEL e que foram consideradas pelo fisco como “inedutíveis”, daí surgindo os lançamentos de ofício presentes destes autos e, via de consequência, as multas isoladas aqui tratadas.

E o motivo para isso é simples: em razão dos lançamentos de ofício perpetrados, houve alteração – para maior - nas bases de cálculo das estimativas mensais apuradas pela recorrente, levando à insuficiência de recolhimento dos valores estimados originalmente apurados.

O fato de que esta alteração nas bases de cálculo tenha ocorrido em razão de ação fiscal realizada posteriormente em nada altera o conceito de aplicação da multa isolada, diga-se, havendo falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, ainda que apurada em procedimento de ofício, a penalidade se exterioriza.

Apenas como exercício de raciocínio, pensar-se opostamente poderá levar a que sejam chanceladas situações em que um contribuinte que só tenha, por exemplo, despesas ineditíveis, considere-as em um primeiro momento como “dedutíveis” e nada recolha a título de estimativas mensais, só sendo penalizado **quando** e **se** for fiscalizado no futuro e detectada tal infração.

Ora não é este o espírito da lei, tanto que a estimativa mensal não recolhida ou recolhida a menor impõe a aplicação da multa isolada aqui referida **ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido no ano-calendário correspondente**.

Deste modo, reformo a decisão recorrida neste tópico e DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso de ofício, reconsiderando os valores relativos a multas isoladas exonerados pela decisão *a quo*, respeitados os demais fatos presentes nestes autos, inclusive a exoneração de outros valores e que possam afetar o cálculo das referidas multas.

Nesta linha, considerando os ajustes havidos no tópico “**IRPJ – insuficiência de prejuízos compensados**”, os valores das multas isoladas reconsiderados por este voto são os seguintes:

1. MULTAS ISOLADAS – IRPJ (fls. 3662/3664)

Período	Valor Lançado	Vlr. Exonerado DRJ	Vlr. Rec. neste Voto
31/07/2008	990.313,75	990.313,75	990.313,75
31/01/2009	234,89	234,89	234,89
28/02/2009	77,74	77,74	77,74
31/03/2009	78.826,11	78.826,11	78.826,11
30/04/2009	14.201,07	14.201,07	14.201,07
31/05/2009	303,17	303,17	303,17
30/06/2009	6.526,38	6.526,38	6.526,38
31/07/2009	3.700,50	3.700,50	3.700,50
31/08/2009	291,72	291,72	291,72
30/09/2009	21.916,17	21.916,17	21.916,17
31/10/2009	7.838,76	7.838,76	7.838,76
30/11/2009	3.990,25	3.990,25	3.990,25
31/01/2011	4.744,72	4.744,72	3.321,30
28/02/2011	3.115,97	3.115,97	2.181,18
30/06/2011	75.838,19	75.838,19	53.086,73
31/07/2011	119.556,61	119.556,61	83.689,63
31/12/2011	136.085,99	136.085,99	95.260,19
TOTAIS	1.467.561,99	1.467.561,99	1.365.759,54

2. MULTAS ISOLADAS – CSLL (fls. 3665/3667)

Período	Valor Lançado	Vlr. Exonerado DRJ	Vlr. Rec. neste Voto
31/08/2008	322.759,70	322.759,70	322.759,70
31/01/2009	67,50	67,50	67,50
28/02/2009	45,04	45,04	45,04
31/03/2009	28.377,40	28.377,40	28.377,40
30/04/2009	5.112,38	5.112,38	5.112,38
31/05/2009	109,14	109,14	109,14
30/06/2009	2.349,50	2.349,50	2.349,50
31/07/2009	1.332,18	1.332,18	1.332,18
31/08/2009	105,02	105,02	105,02
30/09/2009	7.889,82	7.889,82	7.889,82
31/10/2009	2.821,96	2.821,96	2.821,96
30/11/2009	1.436,49	1.436,49	1.436,49
31/01/2011	1.708,11	1.708,11	1.195,68
28/02/2011	1.121,75	1.121,75	785,23
30/06/2011	27.301,75	27.301,75	19.111,23
31/07/2011	43.040,38	43.040,38	30.128,27
31/12/2011	48.990,96	48.990,96	34.293,67
TOTAIS	494.569,08	494.569,08	457.920,20

DOS JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Rebela-se a recorrente contra a possibilidade da imposição de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada no lançamento.

Embora ressalve, de plano, que a incidência de juros de mora à taxa Selic sobre a Multa de Ofício, é questão superveniente ao presente lançamento, é se apreciar a matéria, já que, inexoravelmente, tal acréscimo virá integrar o crédito tributário objeto de discussão.

Consoante dizeres do art. 113 do Código Tributário Nacional – CTN, a **obrigação tributária principal** surge com a ocorrência do fato gerador e *tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária*, entendida esta como decorrente de obrigação tributária principal. E se referido crédito tributário (penalidade) não for pago integralmente no vencimento deve ser acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, aplicando-se a taxa de 1% ao mês, se a lei não dispuser de modo diverso (art. 161, § 1º, do CTN):

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

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”(negrejou-se e grifou-se)

Assim, a cobrança de juros de mora sobre a penalidade pecuniária cabível encontra fundamento de validade no próprio CTN.

Por outro lado, só é plausível se falar na incidência de juros de mora pelo atraso no recolhimento quando o crédito tributário inadimplido sujeita-se a um prazo de vencimento, o que ocorre com relação ao tributo, à contribuição e à multa de ofício, e não com a multa de mora, a menos que esta última seja exigida isoladamente, mediante lançamento de ofício.

Valendo-se da exceção legal contida no art. 161, § 1º, do CTN, a Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, dispôs que, a partir de 1º de abril de 1995, sobre os **tributos e contribuições sociais** não recolhidos no prazo de vencimento incidem juros de mora calculados à taxa Selic (art. 13):

Lei nº 9.065, de 1995:

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº

8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a 2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995:

“Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna; (...).”

Seguindo-a, a Lei nº 9.430, de 1996, foi mais genérica, dispondo que os **débitos** para com a União, decorrentes de tributos e contribuições, com fato gerador ocorrido a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos no vencimento, serão acrescidos de juros de mora à taxa Selic (art. 61):

“Multas e Juros

Art. 61. Os **débitos** para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, **serão acrescidos de multa de mora**, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do **vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição** até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º **Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.**”

Consistindo a multa de lançamento de ofício em débito para com a União, de natureza de obrigação tributária principal, correta a interpretação de que, sobre referida penalidade incidem juros à taxa Selic, a partir do seu vencimento.

Corroboram, ainda, a conclusão acima, as razões abaixo dispostas.

De fato, a mesma Lei nº 9.430, de 1996, reportando-se especificamente à multa de mora inadimplida, dispôs que sobre ela incidem juros de mora à taxa Selic, quando exigida de ofício, isolada ou conjuntamente (art. 43):

“Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

Com efeito, como já ressaltado anteriormente, sobre a multa de mora não há de se cogitar na incidência de juros, pois referida penalidade pecuniária é desprovida de vencimento, exceto quando exigida mediante lançamento de ofício, como regula o dispositivo supra, momento o qual se impõe um prazo legal para o seu adimplemento.

Da mesma forma ocorre com relação aos juros. Estes não têm vencimento legal para o seu cumprimento, a menos que exigidos por meio de lançamento de ofício.

Resta claro, pelo dispositivo acima transcrito, que sobre a penalidade exigida de ofício incidem juros de mora à taxa Selic.

No âmbito do Poder Judiciário, o Superior Tribunal de Justiça, em recente decisão, já legitimou a incidência dos juros sobre a totalidade do crédito tributário, aí incluída a multa de ofício. Veja-se:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA.

INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: “É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.” (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

AgRg no REsp 1.335.688-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012 - DJe 10/12/2012

Acresça-se que a matéria já está amplamente consolidada nesta Corte no âmbito das três turmas da CSRF:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão 9101-002.180, CSRF, 1ª Turma)

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu inadimplemento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre a qual devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Acórdão 9202-003.821, CSRF 2ª Turma)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento. (Acórdão 9303-003.385, CSRF, 3ª Turma).

Neste aspecto, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício lançada.

Em síntese final, VOTO no sentido de NÃO CONHECER dos recursos em relação à matéria submetida ao Poder Judiciário, por concomitância; e, na parte conhecida, i) REJEITAR as arguições de nulidade; ii) NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário; iii) DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso de ofício acerca da exoneração das multas isoladas de IRPJ e CSLL, restaurando-as, com os ajustes descritos neste voto; e, iv) NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício em relação à infração “compensação indevida de prejuízos fiscais, em razão de sua insuficiência”.

Os valores lançados, exonerados e mantidos estão abaixo resumidos:

IRPJ			
Infrações nºs 1 e 2 - Multas Indedutíveis e Compensação Indevida de Prejuízos Fiscais			
Período	Vlr. Lançado	Vlr. Exonerado	Vlr. Mantido (*)
Ano-Calendário 2008	1.721.633,37	-	1.721.633,37
Ano-Calendário 2009	193.069,47	-	193.069,47
1º Trim/2010	6.916,00	-	6.916,00
2º Trim/2010	56.591,83	-	56.591,83
3º Trim/2010	7.536.832,10	7.497.152,92	39.679,18
4º Trim/2010	6.429.612,32	6.389.069,00	40.543,32
Ano-Calendário 2011	678.682,97	203.604,89	475.078,08
TOTAIS	16.623.338,06	14.089.826,81	2.533.511,25
(*) Valores sujeitos a multa de ofício de 75% e juros de mora pela taxa SELIC			

IRPJ			
<u>Infração nº 3 - Multas Isoladas</u>			
<u>Período</u>	<u>Vir. Lançado</u>	<u>Vir. Exonerado</u>	<u>Vir. Mantido (*)</u>
31/07/2008	990.313,75	-	990.313,75
31/01/2009	234,89	-	234,89
28/02/2009	77,74	-	77,74
31/03/2009	78.826,11	-	78.826,11
30/04/2009	14.201,07	-	14.201,07
31/05/2009	303,17	-	303,17
30/06/2009	6.526,38	-	6.526,38
31/07/2009	3.700,50	-	3.700,50
31/08/2009	291,72	-	291,72
30/09/2009	21.916,17	-	21.916,17
31/10/2009	7.838,76	-	7.838,76
30/11/2009	3.990,25	-	3.990,25
31/01/2011	4.744,72	1.423,42	3.321,30
28/02/2011	3.115,97	934,79	2.181,18
30/06/2011	75.838,19	22.751,46	53.086,73
31/07/2011	119.556,61	35.866,98	83.689,63
31/12/2011	136.085,99	40.825,80	95.260,19
<u>TOTAIS</u>	1.467.561,99	101.802,45	<u>1.365.759,54</u>
(*) Valores sujeitos a juros de mora pela taxa SELIC			

CSLL			
<u>Infração nº 1 - Multas Indedutíveis</u>			
<u>Período</u>	<u>Vir. Lançado</u>	<u>Vir. Exonerado</u>	<u>Vir. Mantido (*)</u>
Ano-Calendário 2009	69.505,01	-	69.505,01
1º Trim/2010	2.489,76	-	2.489,76
2º Trim/2010	20.373,06	-	20.373,06
3º Trim/2010	14.284,50	-	14.284,50
4º Trim/2010	14.595,60	-	14.595,60
<u>TOTAIS</u>	121.247,93	-	<u>121.247,93</u>
(*) Valores sujeitos a multa de ofício de 75% e juros de mora pela taxa SELIC			

CSLL			
Infração nº 2 - Multas Isoladas			
Período	Vlr. Lançado	Vlr. Exonerado	Vlr. Mantido (*)
31/03/2008	322.759,70	-	322.759,70
31/01/2009	67,5	-	67,5
28/02/2009	45,04	-	45,04
31/03/2009	28.377,40	-	28.377,40
30/04/2009	5.112,38	-	5.112,38
31/05/2009	109,14	-	109,14
30/06/2009	2.349,50	-	2.349,50
31/07/2009	1.332,18	-	1.332,18
31/08/2009	105,02	-	105,02
30/09/2009	7.889,82	-	7.889,82
31/10/2009	2.821,96	-	2.821,96
30/11/2009	1.436,49	-	1.436,49
31/01/2011	1.708,11	512,43	1.195,68
28/02/2011	1.121,75	336,52	785,23
30/06/2011	27.301,75	8.190,52	19.111,23
31/07/2011	43.040,38	12.912,11	30.128,27
31/12/2011	48.990,96	14.697,29	34.293,67
TOTAIS	494.569,08	36.648,87	457.920,21
(*) Valores sujeitos a juros de mora pela taxa SELIC			

É como voto.

Brasília (DF), 09 de agosto de 2016.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Relator

Processo nº 16682.720325/2013-43
Acórdão n.º **1402-002.259**

S1-C4T2
Fl. 4.885

CÓPIA