



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

Processo nº 16682.720517/2011-98
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-002.817 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de janeiro de 2018
Matéria EXCLUSÕES INDEVIDAS DO LUCRO REAL
Recorrente FURNAS - CENTRAIS ELÉTRICAS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

ADIÇÃO AO LUCRO REAL. CONTABILIZAÇÃO COMO DESPESA. NEUTRALIDADE.

A adição ao lucro real de valor contabilizado como despesa implica em neutralidade tributária incompatível com o argumento de realização do ativo.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2007

COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PER/DCOMP. IMPOSSIBILIDADE.

A compensação de créditos tributários com débitos de titularidade do sujeito passivo só pode ser efetivada sob o rito do art. 74, da Lei 9.430/96, sendo condição necessária a apresentação da Declaração de Compensação ali prevista.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO.

A arguição da natureza confiscatória dos percentuais de multa envolve matéria de caráter constitucional. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula CARF nº 2).

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Súmula CARF nº 4).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, negar provimento ao recurso voluntário: i) por unanimidade de votos, quanto ao mérito da exigência; e: ii) por voto de qualidade quanto à exigência da multa isolada. Vencidos os conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Demetrius Nichele Macei que votaram por dar provimento parcial nessa matéria para cancelar a multa incidente sobre os valores da exclusão tida como indevida.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto- Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Julio Lima Souza Martins, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lizandro Rodrigues de Sousa, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Por bem resumir a controvérsia, adoto o relatório da decisão recorrida que abaixo transcrevo:

Trata-se de lançamentos que exigem do interessado acima as seguintes exações:

1.1 IRPJ no valor de R\$ 218.190.921,00, acrescido de multa de ofício de 75% e dos juros de mora (fls. 843/852);

1.2 multa exigida isoladamente sobre estimativa de IRPJ no valor de R\$ 156.124.018,57 (fls. 843/852);

1.3 CSLL no valor de R\$ 79.787.886,69, acrescido de multa de ofício de 75% e dos juros de mora (fls. 853/857);

1.4 multa exigida isoladamente sobre estimativa de CSLL no valor de R\$ 61.740.709,55 (fls. 858/865).

2. Os lançamentos de IRPJ e de CSLL se referem ao ano-calendário de 2007, cuja apuração foi anual para esses tributos.

3. Os lançamentos de multa isolada referem-se a alguns meses dos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009, conforme visto nos demonstrativos de fls. 803/806 e 839/842.

4. É parte integrante dos lançamentos o Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 766 e ss, o qual explicita os fatos e circunstâncias que levaram à autuação tanto do IRPJ, da CSLL e das mencionadas multas, como também do PIS/Pasep e da Cofins. Contudo, os lançamentos dessas últimas contribuições foram consignados no processo 16682.720516/2011-43, a ser julgado pela DRJ – RJO 2.

5. O conteúdo do referido termo, no que concerne à autuação do IRPJ, da CSLL e das multas exigidas isoladamente, vai resumido abaixo:

Exclusão indevida do lucro real e da base de cálculo da CSLL

5.1 Esclarece o fiscal autuante que, indagado acerca das exclusões ao Lucro Real indicadas nas linhas 29 e 49 da ficha 09 A da DIPJ 2008/07, o fiscalizado apresentou a abertura dos valores declarados na DIPJ, onde se destaca a parcela correspondente ao Ajuste FRG CVM 371/01, no valor de R\$ 1.001.242.477,63, que compõe o valor declarado na linha 49 da ficha 09 A. Segundo o autuante, o fiscalizado asseverou que tal exclusão foi promovida mediante aplicação da MP 453/2008, convertida na Lei nº 11.948, de 2009, artigo 5º.

5.2 Alerta o fiscal autuante que se trata de receita decorrente da reversão de passivo atuarial do fiscalizado, baixado em dezembro de 2007, em decorrência de reavaliação promovida, conforme relatado na citada Nota nº. 30 das Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis de 31/12/2007 (e consoante Deliberação CVM nº. 371/2000).

5.3 Alerta a fiscalização que, conforme art. 6º da citada Lei nº 11.948, de 2009, o reconhecimento de tal receita pelo regime de caixa (realização) previsto no art. 5º da lei, só se aplica a partir do ano-calendário de 2008, inclusive.

5.4 Destaca o fiscal autuante que o fiscalizado alterou seu entendimento anterior (que apontava, equivocadamente, o art. 5º caput e § único da Lei 11.948/2009, como supedâneo legal da exclusão pretendida), reconhecendo que a fundamentação legal pretendida estava equivocada, não havendo previsão legal para sua aplicação retroativa ao ano-calendário de 2007 de provisão de superávit oferecido à tributação no ano de 2007.

5.5 Esclarece o fiscal que o fiscalizado apenas informou que, por se tratar de previdência privada, o valor foi excluído da base do IRPJ e da CSLL, sem esclarecer se promoveu a tributação de tal exclusão (ou diferimento).

5.6 Finalizando, observa a fiscalização que nos registros contábeis do contribuinte, a contrapartida da reavaliação patrimonial efetuada (reavaliação e consequente baixa do passivo atuarial) se deu através de reconhecimento de receita do exercício de 2007, não se tratando, portanto, de provisão, de reserva de reavaliação, ou de qualquer outra figura da espécie.

5.7 Segundo a fiscalização, na apuração das diferenças a serem exigidas de ofício, foram, ainda expurgadas as compensações indevidas dos saldos negativos (IRPJ e CSLL) do ano de 2006 (analisadas a seguir) e consideradas as retenções na fonte, os incentivos fiscais e os recolhimentos antecipatórios declarados em DCTF e efetivamente pagos. O contribuinte não promoveu compensações de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL, na apuração do resultado fiscal tributável de 2007 (o mesmo se dando nos anos anterior e seguinte) e, tampouco, apresentou registro de saldos compensáveis no LALUR.

5.8 Os saldos negativos do ano-calendário de 2007 (R\$ 43.845.629,25 - IRPJ e R\$ 13.720.468,78 - CSLL), indicados na DIPJ 2008/07, devidamente expurgados dos efeitos das compensações indevidas [pela utilização irregular (sem DCOMP) de saldos negativos (R\$ 11.725.930,85 - IRPJ e R\$ 3.396.532,49 - CSLL) do ano anterior - A.C.2006], foram integralmente absorvidos na autuação, reduzindo o valor exigido de ofício, na medida em que foi considerada, em benefício do sujeito passivo, a totalidade das retenções na fonte e dos recolhimentos antecipatórios efetivamente realizados [ver planilhas de apuração anexas ao Termo de Verificação, fls. 803/806 e 839/842].

Multa pela falta de recolhimento de estimativa mensal de IRPJ e de CSLL

5.9 Relata fiscalização que, além das mencionadas exclusões indevidas nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, o fiscalizado buscou, mediante saldos negativos de IRPJ e de CSLL de períodos anteriores, compensar irregularmente parte de suas parcelas devidas de estimativa mensal dessas exações nos anos de 2007, 2008 e 2009 (vide demonstrativo de fls. 803/806 e 839/842), haja vista que essas alegadas compensações não foram registradas em PER/DCOMP. Ou seja, o fiscalizado buscou adimplir boa parte de suas estimativas mensais mediante compensação informal (sem PER/DCOMP).

5.10 A fiscalização, assim, promoveu a recomposição dos correspondentes balancetes mensais de suspensão ou redução (art. 35 da Lei 8.981/95 c/c art. 2º da 9.430/96; art. 222 do RIR/99) apresentados nas DIPJs 2008/07, 2009/08 e 2010/09, bem como, nas planilhas de apuração das estimativas mensais de IRPJ e CSLL apresentadas pelo fiscalizado, de maneira a considerar a incidência (em dezembro de 2007) da receita decorrente da reavaliação do passivo atuarial (Ajuste FRG CVM 371/01, no valor de R\$ 1.001.242.477,63), indevidamente excluída do lucro real e da

base de cálculo da CSLL, em 2007, e, ainda, de sorte a excluir os efeitos das compensações indevidas promovidas pelo sujeito passivo, que resultaram em insuficiência de recolhimento de IRPJ e de CSLL (estimativas mensais), ao longo dos anos de 2007 a 2009, cujos valores corrigidos são apresentados nas planilhas juntadas ao Termo.

5.11 Esclarece a fiscalização que em face da peculiaridade do rendimento indevidamente excluído da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (receita de reavaliação do passivo atuarial), apenas para o mês de dezembro de 2007 teria sido necessária a recomposição do respectivo balancete.

5.12 No que tange às compensações indevidas [que utilizaram saldos negativos de IRPJ e de CSLL para amortizar valores devidos de IRPJ e CSLL mensais, sem a correspondente declaração de compensação] os balancetes mensais de suspensão/redução foram todos recompostos de sorte a expurgar seus efeitos.

5.13 Assim, na apuração pela fiscalização dos valores mensais devidos de IRPJ Estimativa e da CSLL Estimativa, dos anos de 2007, 2008 e 2009, foram integralmente consideradas as seguintes deduções: recolhimentos antecipatórios DCTF; as retenções na fonte de IRPJ e de CSLL; e os recolhimentos de estimativa por ele promovidos.

5.14 Diante disso, uma vez identificada a falta ou insuficiência de recolhimento mensal das estimativas do IRPJ e da CSLL, aplicou-se a multa prevista no art. 44, § 1º, inciso IV, da lei 9.430/96 e alterações posteriores.

5.15 Os demonstrativos apresentam a recomposição do cálculo das estimativas do IRPJ e da CSLL, bem como a apuração das multas aplicadas.

6. O enquadramento legal dos lançamentos pode ser observado às fls. 800/801.

Da impugnação

7. Irresignado com a autuação o interessado apresentou impugnação ao lançamento (fls. 992/1048), na qual alega, em síntese:

7.1 que os pressupostos dos lançamentos de COFINS e de PISPASEP são os mesmos que deram suporte ao lançamento de ofício do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da CSLL; logo, consoante legislação, doutrina e jurisprudência que cita, ambos os autos devem ser julgados pelo mesmo colegiado;

7.2 que, no mérito, o referido ajuste decorre de reversão de passivo atuarial, relacionado aos compromissos de FURNAS com a Fundação Real Grandeza, da qual é patrocinadora e que tem como principal benefício o pagamento de previdência privada (como complemento à aposentadoria da previdência oficial) aos funcionários da empresa, sendo que o parágrafo único do artigo 5º, da Lei nº 11.948, de 2009, autoriza que ditos resultados positivos do ajuste atuarial possam ser excluídos da base de cálculo dos tributos, quando do seu registro consoante o regime de competência, devendo ser a ela adicionados somente no período de apuração em que ocorrer a sua respectiva realização;

7.3 que há que se aplicar retroativamente a referida norma, pois o ordenamento estabelece que a lei mais benéfica deve ser aplicada retroativamente, alcançando fatos geradores anteriores à sua vigência;

7.4 que o artigo 106, II, do CTN, portanto, trata das três hipóteses de retroatividade que lhe favorecem sem empecilhos do ordenamento constitucional, o qual só proíbe a retroação de lei que agrave sua situação;

7.5 que a nova lei autorizou à pessoa jurídica patrocinadora de previdência privada considerar os ajustes positivos de compromissos referentes a planos de benefícios administrados por entidades fechadas de previdência complementar, para fins fiscais, no momento de sua realização (regime de caixa). Isto implica a permissão de efetuar a respectiva exclusão, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no momento da escrituração contábil por competência, de modo a evitar uma prematura repercussão desse registro contábil no campo tributário, fazendo-se o reconhecimento do resultado positivo paulatina e posteriormente, à medida de sua realização;

7.6 que qualquer infração que FURNAS possa ter cometido quanto ao ano-calendário de 2007 foi apagada pelo novo tratamento dado à matéria, diante do ingresso, no mundo jurídico, do diploma legal retro mencionado;

7.7 que, mesmo que se admitisse, por hipótese, existir amparo jurídico para a cobrança de diferença de IRPJ e de CSLL realizada pelo auditor-fiscal, ainda assim o cálculo efetuado no auto de infração leva a uma absurda distorção no montante do crédito tributário constituído;

7.8 que, embora tenha feito a exclusão de tal rubrica em 31/12/2007, ofereceu, sim, esse resultado positivo à tributação, reconhecendo-o por regime de caixa, à medida de sua realização, durante o ano-calendário de 2008 e de 2009, como preconizou o art. 5º da Lei 11.948, o que foi devidamente comprovado na sua escrituração contábil e nas demonstrações financeiras apresentadas ao condutor do feito fiscal, bem assim nas declarações entregues à Receita Federal do Brasil;

7.9 que, no máximo, teria havido postergação no recolhimento dos tributos IRPJ e CSLL de 2007, calculados sobre as referidas "receitas", que foram gradativamente pagos ao longo de 2008 e de 2009, no momento da realização efetiva; o que implica dizer que, para que se conheçam os efeitos da postergação, há que se proceder conforme Parecer Normativo CST nº 02, de 28 de agosto de 1996, o que não foi feito;

7.10 que, dessa forma, deve ser cancelada integralmente essa parte dos autos de infração IRPJ e CSLL;

Da multa exigida isoladamente

7.11 que, nessa parte, os saldos negativos de IRPJ e de CSLL existem materialmente e estão devidamente escriturados em seus registros contábeis/fiscais, desse modo, podem ser aproveitados como amortização de valores a recolher, mediante a sistemática de estimativas mensais;

7.12 que não se admite a dupla cobrança dessas multas isoladas e das demais penalidades de ofício já exigidas neste processo administrativo, compreendendo mesmos períodos e mesma base de cálculo .

7.13 que já está assentado na jurisprudência administrativa do CARF que tal concomitância de cobrança não encontra nenhum respaldo jurídico no ordenamento pátrio e, portanto, não merece prosperar a sua cobrança;

7.14 que a multa de ofício é abusiva e que os juros calculados à taxa Selic fere princípios constitucionais que menciona.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife - PE prolatou o Acórdão 12-41.423 considerando a impugnação totalmente improcedente em decisão consubstanciada na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

PLANOS DE BENEFÍCIOS. PREVIDÊNCIA PRIVADA FECHADA.RECEITAS. LUCRO LÍQUIDO. EXCLUSÃO INDEVIDA.

Mantém-se o lançamento se não elididos os pressupostos que lhe deram causa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007

PLANOS DE BENEFÍCIOS. PREVIDÊNCIA PRIVADA FECHADA.RECEITAS. LUCRO LÍQUIDO. EXCLUSÃO INDEVIDA.

Mantém-se o lançamento se não elididos os pressupostos que lhe deram causa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA. COMPENSAÇÃO SEM PER/DCOMP.

Incide multa de 50%, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal de estimativa que deixar de ser efetuado.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. INFRAÇÕES DISTINTAS.CONCOMITÂNCIA.

É cabível a aplicação concomitante da multa isolada sobre estimativa não paga e a multa de ofício sobre o tributo apurado em 31/12.

JUROS. TAXA SELIC.

Sobre o montante de tributo não pago incidem juros calculados à taxa Selic.

Devidamente cientificado, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário ratificando em essência as razões expeditas na peça impugnatória.

Em primeira apreciação, o julgamento do recurso foi convertido em diligência, a fim de que fosse verificada a possível ocorrência de postergação tendo em vista que, conforme alegado na defesa, o valor tributado em 2007 teria sido acrescentado ao resultado nos ano-calendário de 2008 e 2009.

Cumprida a diligência, com manifestação da interessada, retornaram os autos para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto - Relator

O recurso é tempestivo e foi interposto por signatário devidamente legitimado, motivo pelo qual dele conheço.

A questão principal sob exame consiste no tratamento contábil-fiscal a ser dado à reversão de passivo atuarial de Furnas junto à Fundação Real Grandeza decorrente do *superavit* acumulado pela Fundação apurado no ano-calendário de 2007, conforme detalhado no relatório deste Acórdão.

Cabe, em primeiro lugar, definir a natureza do valor em questão. O sujeito passivo, ao defender aplicável à espécie o art. 5º, da Lei nº 11.948/2009, assume que se trata de receita pois o texto legal é claro nesse sentido (destaques acrescidos):

Art. 5º Para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição Social para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, a pessoa jurídica patrocinadora poderá reconhecer as receitas originárias de planos de benefícios administrados por entidades fechadas de previdência complementar, na data de sua realização.

Parágrafo único. Para fins do disposto no caput, as receitas registradas contabilmente pelo regime de competência, na forma estabelecida pela Comissão de Valores Mobiliários ou outro órgão regulador, poderão ser excluídas da apuração do lucro real, da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição Social para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social e serão adicionadas no período de apuração em que ocorrer a realização.

Art. 6º O disposto no art. 5º aplica-se inclusive aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2008.

De acordo com o Termo de Verificação a interessada teria admitido o equívoco em suscitar durante o procedimento fiscal o dispositivo legal em referência. Entretanto, tanto na impugnação quanto no recurso voluntário, foram mantidos os argumentos de defesa pela tributação dos valores apenas na data de realização, conforme estabelecido no texto legal.

Tanto é assim que em primeira apreciação nesta Corte o julgamento foi convertido em diligência para que fosse apurada a alegada postergação como decorrência da realização que teria ocorrido nos anos-calendário de 2008 e 2009.

Quanto à aplicação do art. 5º, da Lei nº 11.948/2009 ao caso, em regra a lei tributária só se aplica a fatos geradores a ela, no caso referentes ao ano-calendário de 2009. A

exceção deve ser expressa e no caso ela de fato existe, mencionada no art. 6º do mesmo diploma legal, estabelecendo o alcance da norma ao ano-calendário de 2008.

Em relação ao ano-calendário de 2007, a recorrente suscita que a norma em comento abrangeria aquele período pela aplicação ao caso do art. 106, do CTN.

Não posso concordar. De imediato, não vislumbro sob que parâmetro o dispositivo poderia ter natureza interpretativa, pois não há indicação de nenhum dispositivo que estaria sendo interpretado.

Quanto ao inciso II, do art. 106, do CTN; não se pode olvidar que se aplica a infrações e penalidades, o que não é o caso. Conforme bem esclarecido pela decisão recorrida em posicionamento que endosso, a Lei nº 11.948, de 2009, estabelece uma faculdade de apuração do IRPJ e da CSLL. A critério da pessoa jurídica patrocinadora de plano de previdência privada, a partir de 2008, poderia ela reconhecer as receitas originárias de planos de benefícios administrados por entidades fechadas de previdência complementar, na data de sua realização. Pelo que se vê, não se trata de norma que tenha deixado de definir algum ato como infração (alínea “a”, II, art. 106, CTN), ou que tenha deixado de exigir obrigação acessória (alínea “b”), ou que tenha reduzido alguma penalidade (alínea “c”). A opção de diferir a realização de receita não implica nem mesmo dizer que há, de forma automática, algum benefício difuso e indistinto para todas as pessoas jurídicas submetidas à norma.

No que se refere à realização que teria ocorrido nos anos-calendário de 2008 (R\$ 70.196.252,31) e 2009 (R\$ 931.046.225,32), transcreve-se parte da resposta do sujeito passivo à intimação que lhe foi entregue durante o procedimento de diligência. Em primeiro lugar, a exclusão tida como indevida que gerou a presente autuação:

em 2007, tendo sido o reconhecimento do ativo atuarial provocado por força da Deliberação CVM 371, e não por nenhuma receita obtida, não representando, portanto, nenhum acréscimo patrimonial, Furnas excluiu da base de cálculo de IRPJ e CSLL o montante registrado de R\$1.001.242.477,63 (DOC.12-Parte A do LALUR, folha 13; DOC.13-Ficha 9-A da DIPJ-Linha 49) e passou a controlar a parcela excluída na Parte B do LALUR 2007, Fl 21. **(DOC.14)**

A seguir a contabilização em 2008 da realização do valor de R\$ 70.196.252,31:

em 2008, ainda sem conclusão do estudo de revisão do plano de benefícios e, para manter o critério de paridade entre valor do ativo atuarial e valor da dívida, FURNAS ajustou o valor do ativo pela movimentação do saldo da dívida (atualização, amortização de principal e

encargos) tendo como resultado líquido uma redução do ativo atuarial em R\$ 70.196.252,31 (DOC 15 e anexos)

A redução do ativo atuarial foi contabilizada nas contas retificadoras de passivo 211631 04 (razão DOC 7.1), 211631 05 (razão DOC 7.7) e 221631 01 (razão DOC 7.4) em contrapartida às contas de resultado (despesa 6350149 01 (razão DOC 22.3), 6350249 01(razão DOC 22.4) e 6350549 01(razão DOC 22.5); receita 6310119 01(razão DOC 22.0), 6310219 01(razão DOC 22.1) e 6310519 01(razão 22.2)).

A movimentação refletiu uma adição de R\$ 74.323.057,58 e uma exclusão de R\$ 4.126.805,27, conforme Parte A LALUR (**DOC 16-FL13**), DIPJ 2009 ano-calendário 2008 linhas 39 e 68 da ficha 09A (**DOC 17**) e Parte B do LALUR (**DOC 18-FL19**). Referidos registros mantêm a neutralidade fiscal adotada no reconhecimento do ativo atuarial em 2007.

Percebe-se que, com base numa suposta neutralidade fiscal, a adição ao LALUR do valor líquido de R\$ 70.196.252,31 (R\$ 74.323.057,58 - R\$ 4.126.805,27) não implicou na realização suscitada pela defesa.

O mesmo raciocínio aplica-se ao valor de R\$ 931.046.225,32 no ano-calendário de 2009, pois o procedimento do sujeito passivo foi idêntico.

Isso porque os valores em questão foram contabilizados em contas de despesas, ou seja, foram excluídos na contabilidade para depois serem adicionados ao resultado via LALUR. Ou se está diante de uma despesa indedutível ou, conforme ressaltado no relatório de diligência, da assunção de que a despesa não teria razão de existir a não ser com base numa suposta neutralidade fiscal sem base legal em termos tributários.

Seja qual for a razão, fato é que a suposta realização não poderia vir acompanhada da contabilização dos valores em conta de despesa. Toda a explicação trazida pelo sujeito passivo nas peças de defesa, inclusive na manifestação quanto ao relatório de diligência para justificar os procedimentos, perdem o significado quando demonstrado que não houve a tributação posterior via realização.

Por esse motivo voto por negar provimento ao recurso nessa matéria.

Quanto à multa de ofício isolada, foi imputada sob duas circunstâncias: numa delas o sujeito passivo apurou estimativas devidas mas deixou de pagá-las sob a alegação de terem sido quitadas mediante compensação com saldos negativos de IRPJ de anos anteriores. A autoridade lançadora não acatou tais compensações, tendo em vista o total descumprimento das

regras estabelecidas no art. 74, da Lei nº 9.430/97 pois sequer foram apresentados pedidos de compensação.

Na outra situação, a multa isolada teve origem na alteração do resultado decorrente da indevida exclusão no lucro real da contrapartida do ajuste da reversão de passivo atuarial, apurada pela Fiscalização

No primeiro caso, não há que se falar em concomitância pois trata-se de irregularidade distinta daquela que gerou o lançamento do IRPJ e da CSLL.

A questão sob exame prende-se ao fato de que o sujeito passivo fez compensações por conta própria ao desabrigo do art. 74, da Lei nº 9.430/96. Essa norma legal deixa claro que o rito ali estabelecido não se trata de uma opção. Transcreve-se parte do dispositivo em questão:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)(Vide Decreto nº 7.212, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 608, de 2013) (Vide Lei nº 12.838, de 2013)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

[...]

Não se trata, como quer ver a recorrente, de simples obrigação acessória. Através da formalização do pedido/declaração de compensação (Per/Dcomp) é formalizada a confissão de dívida quanto aos débitos a serem compensados. Mais ainda, são indicadas as informações necessárias à verificação da liquidez e certeza do crédito a fim de que se proceda à homologação da compensação requerida com os registros pertinentes nos sistemas de controle da RFB.

Sem essa verificação, não há como afirmar se as informações quanto ao crédito contidas nos registros da requerente estão amparadas por documentação hábil e idônea. Descabe falar em verdade material quanto a dados que, sem procedimentos de análise, não podem ser tidos como líquidos e certos.

Registre-se que, diferentemente do alegado, o sujeito passivo foi intimado a apresentar as Dcomps. Transcreve-se parte do Termo de Intimação nº 12:

3. Considerando o teor da resposta ao Termo de Intimação 08 (item 03 do anexo ao ofício DCB.F.E.015.2011) em que esta pessoa jurídica apresenta suas planilhas de apuração do IRPJ e da CSLL mensais apurados sobre base estimada, com base em balancetes de suspensão/redução para os anos de 2007, 2008 e 2009; Considerando que nos citados balancetes indica-se a utilização de créditos tributários de anos imediatamente anteriores para fins de compensação dos valores mensais de IRPJ estimativa e CSLL estimativa devidos; e Considerando, ainda, que os créditos utilizados correspondem aos saldos negativos de IRPJ e de CSLL apurados nas DIPJ dos anos-calendário imediatamente anteriores (2006, 2007 e 2008, respectivamente), solicita-se que:
- a) seja confirmado o procedimento adotado e informada a base legal/normativa que o autoriza; e
 - b) sejam apresentadas as **DCOMPS eletrônicas**, através das quais foram promovidas as referidas compensações nos termos do § 1º do art. 74 da Lei 9.430/96, ou, em sendo o caso, informado o número do processo administrativo e fornecida a cópia da declaração de compensação em formulário utilizada, justificando o motivo que teria autorizado o segundo procedimento.

Correto, portanto, o procedimento fiscal nessa parcela de exigência da multa isolada.

Quanto à concomitância, o argumento aplica-se exclusivamente à parcela da multa decorrente da exclusão indevida do lucro real correspondente ao fato gerador 31/12/2007.

O pagamento do imposto por estimativa foi instituído pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Essa Lei estabeleceu período de apuração trimestral para o IRPJ, com a opção anual sendo que, nesse último caso, existe a obrigatoriedade de recolher o tributo mensalmente, determinado sobre uma base de cálculo estimada mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/95.

Entendeu o legislador que, feita a opção pelo recolhimento por estimativa, a ausência ou insuficiência desses pagamentos constituiria em sanção passível de punição via multa de ofício calculada sobre o montante não recolhido e aplicada isoladamente, nos termos do inciso IV, do § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original.

A questão de fato é polêmica. Neste Colegiado, alguns entendem que não se justificaria a aplicação da multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam sido realizados os devidos ajustes. Nesse caso bastaria a cobrança de eventual imposto apurado no ajuste acompanhado, aí sim, da respectiva multa.

Esse posicionamento praticamente nega eficácia ao dispositivo legal supra mencionado, pois limitaria sua aplicabilidade a procedimentos de fiscalização efetuados durante o período sob exame. Além do mais, ignora a literalidade do texto legal que determina a aplicação da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ajuste, ou seja, a Lei determina claramente que a multa pode ser imputada após o encerramento do período e mesmo sem tributo apurado no ajuste.

A principal e respeitável linha argumentativa daqueles que defendem essa tese parte do próprio texto legal. Na redação original tem-se:

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

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

(....)

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

(....)

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;

(.....) (grifo acrescido)

Com base na redação do *caput* essa corrente defende que, mesmo na forma isolada, a multa incidiria sobre a totalidade ou diferença de tributo. Com a ressalva de que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, a lógica do pagamento de estimativas seria antecipar para os meses do ano-calendário o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria devido apenas ao final do exercício.

Sob essa ótica, a tese defende que o tributo apurado no ajuste e a estimativa paga ao longo do período devem estar intrinsecamente relacionados de forma a que a provisão para pagamento do tributo deve coincidir com o montante pago de estimativa ao final do exercício. Assim, concluem que só há que se falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

A princípio, alinhei-me nessa posição e com ela votei em alguns julgados. Hoje, após cuidadosa reflexão penso que essa tese está equivocada porque, apesar de sua construção lógica ser irrefutável, mistura situações distintas.

O texto original da lei estabelece que a multa isolada seria calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. Entendeu-se assim que o legislador estabeleceu uma norma de imposição tributária quando na verdade o não recolhimento das estimativas impõe a aplicação de uma regra sancionatória.

Aquela avaliação não mais se justifica a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela MP nº 351, de 22/01/2007; convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

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

(.....)

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

(.....)

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.

(.....) (grifo acrescido)

Inexiste assim a estreita correlação entre o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano. Registre-se que essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa, Simplesmente torna mais clara a intenção do legislador.

Em voto que a meu ver bem reflete a tese aqui exposta, o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

(.....)

Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

A inexistência de correlação entre o tributo e a estimativa fez-me refletir também sobre a questão da concomitância, ou seja, a aplicação da multa de ofício exigida junto com o tributo e a multa sobre as estimativas.

Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.¹

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*.² (destaques acrescidos).

¹ RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>>. Acesso em: 6 dez. 2010.

² Idem, Idem

Estariamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.

Sob essa ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou a norma ao caso concreto, no exercício do poder-dever legal, motivo pelo qual voto por manter a imputação da multa isolada em sua integralidade.

Importa ressaltar que a Súmula CARF nº 101 NÃO SE APLICA A FATOS GERADORES POSTERIORES À MP Nº 351/2007, eis que as decisões que serviram de base à edição da Súmula não levaram em consideração a mudança legislativa.

No que se refere à suposta natureza de confisco do percentual da multa de ofício, trata-se de arguição de inconstitucionalidade das normas que estabelecem a incidência dessa penalidade, tema esse ao qual falece competência para apreciação nesta Corte, nos termos da Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

A utilização da taxa SELIC como indexador dos juros de mora é matéria consolidada nesta Corte através da Súmula CARF nº 3, a qual todos os Conselheiros são regimentalmente subordinados:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Em resumo de todo o exposto, conduzo meu voto no sentido de negar provimento integralmente ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Leonardo de Andrade Couto