



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.720726/2020-22
ACÓRDÃO	1301-007.707 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	OI S.A. - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO E GRATIFICAÇÕES PERCEBIDAS POR ADMINISTRADORES. INDEDUTIBILIDADE.

Devem ser adicionados ao lucro líquido do período de apuração, para fins de determinação do lucro real, as gratificações e as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a seus administradores, inclusive àqueles que tenham eventual vínculo de emprego com a pessoa jurídica, quando não observados os requisitos da Lei nº 10.101, de 2000, por excederem à remuneração mensal fixa por prestação de serviços (art. 357, I, do RIR/99) e por vedação expressa à regra de dedutibilidade (art. 303 do RIR/99).

DESPESAS. INDENIZAÇÃO IMPOSTAS PELO PODER JUDICIÁRIO EM RAZÃO DE NÃO CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO CONTRATUAL. DEDUTIBILIDADE.

As indenizações impostas pelo Poder Judiciário em razão de ações indenizatórias promovidas pelos seus clientes em razão de não atendimento pleno das relações contratuais com ela firmados têm natureza compensatória. Ou seja, tais condenações têm íntima relação com as multas previstas contratualmente, de caráter compensatório em detrimento de uma das partes que não cumpre o contrato nos termos em que originalmente pontuado, tratadas na Solução de Consulta Cosit nº 281, de 2019, que analisa a dedutibilidade dessas despesas à luz do art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2015

MULTA ISOLADA PELO NÃO RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS E MULTA VINCULADA.

O art. 44, I e II, da Lei nº 9.430, de 1996, com nova redação atribuída pela Lei nº 11.488, de 2007, da prevê duas condutas jurídicas distintas e, para cada uma delas, o legislador ordinário previu sanções igualmente distintas. Incurrendo o sujeito passivo nas duas condutas previstas em lei, deve ser aplicada a respectiva sanção prevista.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2015

DESPESAS OPERACIONAIS COM PAGAMENTO A DIRETORES NÃO RESIDENTES. INDEDUTIBILIDADE PARA FINS DE APURAÇÃO DA CSLL.

São indedutíveis, para fins de determinação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, as despesas com pagamento a diretores não residentes, consideradas indedutíveis também para o Imposto de Renda Pessoa Jurídica, nos termos do art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, que condiciona a dedutibilidade das despesas aos requisitos da necessidade, usualidade e normalidade.

A glosa dos pagamentos efetuados a diretores não residentes para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, por afetarem as despesas operacionais, tem repercussão tanto na apuração do lucro real como no lucro líquido ajustado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso para cancelar o lançamento em relação aos valores pagos em decorrência de condenações decretadas pelo Poder Judiciário em favor de clientes do Contribuinte em razão da ineficiência deste na prestação de serviços inerentes a sua atividade comercial. Os Conselheiros Eduardo Monteiro Cardoso e Eduarda Lacerda Kanieski, lhe deram provimento parcial em maior extensão, além do cancelamento promovido pela maioria qualificada, quanto à impossibilidade de concomitância de multas isolada e de ofício e quanto às gratificações extraordinárias pagas a diretores. O Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza lhe deu provimento parcial em maior extensão ainda, além do cancelamento promovido pela maioria qualificada, quanto à impossibilidade de concomitância de multas isolada e de ofício, quanto às gratificações

extraordinárias pagas a diretores e quanto à PRL paga a diretores com vínculo empregatício.

Sala de Sessões, em 12 de dezembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Iágaro Jung Martins – Relator

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luís Ângelo Carneiro Baptista(substituto[a] integral), Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da DRJ08, que julgou improcedente a impugnação contra Auto de Infração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativo ao ano-calendário 2015, no valor total de R\$ 36.553.919,76 e R\$ 4.906.245,02, respectivamente.
2. A autuação teve como motivação valores pagos em razão de condenações judiciais, no valor de R\$ 281.321.142,61, e importância pagas a diretores, conforme as seguintes tabelas, conforme Termo de Verificação Fiscal (TVF – fls. 1.318/1.335):

Adições de ofício promovidas pela Fiscalização - LALUR	Valor (R\$)
Gratificações e Participações no resultado pagas a administradores em 2015	70.180.707,35
Remunerações pagas a administradores não residentes em 2015	1.112.696,35
Outras Despesas Operacionais indedutíveis – indenizações judiciais	281.321.142,61
Adições de ofício promovidas pela Fiscalização - LACS	Valor (R\$)
Remunerações pagas a administradores não residentes em 2015	1.112.696,35
Outras Despesas Operacionais indedutíveis – indenizações judiciais	281.321.142,61

Tabela 5 – Adições promovidas pela Fiscalização – Ano 2015

2.1. Conforme TVF, as despesas com condenações judiciais, embora frequentes, decorrem de comportamentos ilícitos da Recorrente e não são necessárias às atividades empresariais, nos termos do art. 47 da Lei nº 4.502, de 1964. Por sua vez, a glosa das despesas referente a indedutibilidade dos lucros e gratificações percebidas por administradores está consolidada nos art. 303 e 463 do então Regulamento do Imposto sobre a Renda, Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99) e as remunerações paga aos administradores residentes no exterior com base no art. 357 do RIR/99.

3. Em impugnação (fls. 1.374/1.406), o sujeito passivo alegou que as limitações à dedutibilidade de despesas com a remuneração de diretores implicam clara violação ao conceito constitucional de renda; ademais, a vedação constante na alínea b do art. 43, § 1º Decreto-lei nº 5.844, de 1943, e afrontam o Princípio da Livre Iniciativa econômica; que a vedação constante na alínea “d” do mesmo artigo traz discriminação aos diretores não residentes do País, em clara afronta ao postulado da igualdade tributária; que o art. 32 da IN RFB 1515, de 2014, afirma expressamente que as gratificações pagas a empregados são dedutíveis na apuração do lucro real, sem qualquer limitação; que a glosa das gratificações pagas aos diretores que têm vínculo empregatício com a Impugnante deve ser cancelada por afronta ao art. 299, § 3º do RIR/99; que a Lei 10.101, de 2000 disciplina a forma de pagamento da participação nos lucros e resultados aos funcionários das empresas e estabelece, expressamente, sua dedutibilidade do lucro real como despesa operacional; que as condenações judiciais decorrem de ineficiências da Recorrente na prestação de serviço e, portanto, vinculadas às atividades operacionais da empresa.

4. A DRJ julgou improcedente a impugnação (fls. 1.529/1.551). Entendeu que, conforme demonstrado no TVF, restou comprovado que os dirigentes da empresa não são empregados, devendo ser aplicado os art. 303 e 463 do então Regulamento do Imposto sobre a

Renda, Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99); que a legislação é inquestionável quando à indedutibilidade das participações distribuídas a diretores administrativa, conforme Solução de Consulta Cosit nº 89, de 2014; quanto as condenações judiciais, concluiu não serem necessárias e não se enquadram na hipótese prevista na Solução de Consulta Cosit nº 281, de 2019; por fim, pela manutenção da multa isolada sobre as estimativas que deixaram de ser recolhidas. A referida decisão restou materializada com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2015

IRPJ. LUCRO REAL. REMUNERAÇÃO E PARTICIPAÇÕES PAGAS ADMINISTRADORES. DEDUTIBILIDADE. ADIÇÃO AO LUCRO REAL.

São dedutíveis na determinação do lucro real e do resultado ajustado, sem qualquer limitação, as retiradas dos sócios, diretores ou administradores, titular de empresa individual e conselheiros fiscais e consultivos, desde que escriturados em custos ou despesas operacionais e correspondam a remuneração mensal e fixa por prestação de serviços. Não são dedutíveis, como custos ou despesas operacionais, as gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica, independente de serem, ou não, registrados como empregados.

IRPJ. LUCRO REAL. REMUNERAÇÃO A ADMINISTRADORES NÃO RESIDENTES. INDEDUTIBILIDADE.

Não são dedutíveis na determinação do lucro real as percentagens e ordenados pagos a membros de diretorias das sociedades por ações que não residam no País.

DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS. INDENIZAÇÕES JUDICIAIS.

As despesas que não sejam consideradas necessárias ao desenvolvimento da atividade da empresa devem ser adicionadas ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real. Os dispêndios com indenizações, determinados judicialmente, a caracterizar sanção imposta pela má prestação de serviço ou pelo descumprimento de contrato, por não fazerem parte do objeto e do tipo de negócio que a empresa exerce, devem ser adicionados ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real.

IRPJ. ESTIMATIVA MENSAL. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA.

A partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007, a multa isolada (50%) passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício (75%). A multa isolada sobre estimativa não recolhida refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2015

CSLL. BASE DE CÁLCULO. REMUNERAÇÃO A ADMINISTRADORES NÃO RESIDENTES. INDEDUTIBILIDADE.

Não são dedutíveis na determinação da base de cálculo da CSLL as percentagens e ordenados pagos a membros de diretorias das sociedades por ações que não residam no País.

DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS. INDENIZAÇÕES JUDICIAIS.

As despesas que não sejam consideradas necessárias ao desenvolvimento da atividade da empresa devem ser adicionadas ao lucro líquido para fins de apuração da base de cálculo da CSLL. Os dispêndios com indenizações, determinados judicialmente, a caracterizar sanção imposta pela má prestação de serviço ou pelo descumprimento de contrato, por não fazerem parte do objeto e do tipo de negócio que a empresa exerce, devem ser adicionados ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real.

CSLL. ESTIMATIVA MENSAL. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA.

A partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007, a multa isolada (50%) passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício (75%). A multa isolada sobre estimativa não recolhida refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado.

5. Em Recurso Voluntário (fls. 1.563/1.603), a Recorrente, repisa as alegações da impugnação, em especial, de que as remunerações pagas aos executivos independentemente de sua denominação ou forma de pagamento são dedutíveis; que glosá-las implicam clara violação ao conceito constitucional de renda previsto no art. 153, III, da CF/88; que as despesas incorridas com a remuneração de diretores (seja qual for a qualificação, local de residência ou forma de pagamento) (i) devem ser classificadas como normais, eis que a contratação de executivos para a tomada de decisões estratégicas é diretamente relacionadas com a atividade econômica de qualquer empresa; (ii) são necessárias às operações da empresa, dado que ela não pode prescindir do seu corpo de executivos; (iii) são absolutamente usuais, pois a remuneração de executivos por metas atingidas é a praxe do mercado; que o art. 43, §1º, alínea b, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, é absolutamente incompatível com o art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991, que considerou que a remuneração dos empregados e diretores seria integradas pelos ganhos indiretos; que houve revogação tácita do dispositivo por absoluta incompatibilidade com a norma posterior, conforme

determina o art. 2º, § 1º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB); que não há qualquer sentido em limitar o conceito de remuneração ao rendimento fixo mensal, conforme Parecer Normativo Cosit nº 11, de 1992; que as gratificações pagas aos diretores são dedutíveis do lucro tributável, desde que os beneficiários sejam devidamente identificados, conforme tabela constante ao final do referido PN, mas ignorado pela r. decisão; que a dedutibilidade dos pagamentos a diretores não residentes decorre do conceito de renda e decorre, no caso da Recorrente, em que busca internalizar conhecimento tecnológico específico em telecomunicações; que as gratificações e PLR pagas a diretores sem vínculo empregatício decorre do princípio da dedutibilidade das despesas usuais; que a maior parte do valor glosado, relativo, ao Diretor Presidente, Sr. Zeinal Bava, refere-se a cláusula de não competição (*non compete*), de natureza indenizatória; que as gratificações extraordinárias pagas a diretores com vínculo empregatício têm como fundamento no art. 299, § 3º, do RIR/99 e art. 32 da IN RFB nº 1.515, de 2014; que a jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho (TST) é clara ao afirmar que o empregado eleito para o cargo de diretoria não perde o status de empregado celetista (Súmula TST nº 269); que a glosa da PRL distribuída aos diretores com vínculo empregatício tem amparo na Lei nº 10.101, de 2000, que disciplinou a distribuição de participação nos lucros a empregados e não distinguiu empregados em cargos de diretoria e os demais funcionários; que a r. decisão não analisou a dedutibilidade das gratificações pagas a diretores (gratificações extraordinárias e remuneração fixa mensal dos diretores não residentes) na apuração da CSLL por ausência de vedação específica e que o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, reconheceu a existência de divergências entre a base de cálculo do IRPJ e da CSLL; que essa diferença foi reconhecida pelo Auditor-Fiscal, que deixou de adicionar à base de cálculo da CSLL as despesas incorridas pela Recorrente com a distribuição de PLR aos diretores no ano-calendário 2014, mas contraditoriamente adicionou as gratificações pagas aos diretores e a remuneração fixa pagas aos diretores não residentes no Brasil à base de cálculo da CSLL; que a IN RFB nº 1.700, de 2017, indica na Tabela de Adições ao Lucro Líquido (Anexo I) a desnecessidade de adicionar as gratificações pagas a dirigente à base de cálculo da CSLL. Com relação a dedutibilidade das despesas com indenizações determinadas pelo Poder Judiciário, alega que tais dispêndios são normais e usuais, pois decorrem de ineficiências da Recorrente na prestação de serviços; que o CARF reconheceu a dedutibilidade de multas contratuais (Acórdão nº 1402-00394) e que a COSIT reconheceu a dedutibilidade das multas contratuais (Solução de Consulta nº 281, de 2019); que a não dedução das condenações implica a

dupla oneração da pessoa jurídica; que a r. decisão não analisou a dedutibilidade das despesas com indenização na apuração da CSLL por ausência de vedação específica, que se encontram previstas no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1946. Pugna pelo cancelamento das multas isoladas, que no seu entender só podem ser cobradas dentro do próprio exercício financeiro, sendo incabível a concomitância entre a multa isolada e proporcional. Ao final, requer a extinção do lançamento.

6. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Iágaro Jung Martins**, Relator

Conhecimento

7. A Recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 14.04.2021, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (fls. 1.559), dessa forma, o Recurso Voluntário juntado aos autos em 15.05.2021, conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada (fls. 1.562), é tempestivo e, por preencher os demais pressupostos processuais, deve ser conhecido.

Mérito

8. O mérito do presente processo versa sobre glosa de despesas com pagamento a diretores (gratificações extraordinárias, PRL a diretores celetistas e não empregados e remuneração a diretores não residentes) e em decorrência de condenações judiciais, em consequência das referidas glosas foi exigida multa isolada sobre as estimativas não recolhidas.

a) Pagamento a diretores. Aspectos Preliminares.

9. A Recorrente alega que as remunerações pagas aos executivos independentemente de sua denominação ou forma de pagamento são dedutíveis e que glosá-las implicam clara violação ao conceito constitucional de renda previsto no art. 153, III, da CF/88.

10. Aduz que as despesas incorridas com a remuneração de diretores, seja qual for a qualificação, local de residência ou forma de pagamento, devem (i) ser classificadas como normais, eis que a contratação de executivos para a tomada de decisões estratégicas é diretamente relacionadas com a atividade econômica de qualquer empresa; (ii) são necessárias às operações da empresa, dado que ela não pode prescindir do seu corpo de executivos; (iii) são absolutamente usuais, pois a remuneração de executivos por metas atingidas é a praxe do mercado; que o art. 43, §1º, alínea 'b', do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, é absolutamente incompatível com o art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991, que considerou que a remuneração dos empregados e diretores seria integradas pelos ganhos indiretos e que houve revogação tácita do dispositivo por absoluta incompatibilidade com a norma posterior, conforme determina o art. 2º, § 1º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB); que não há qualquer sentido em limitar o conceito de remuneração ao rendimento fixo mensal, conforme Parecer Normativo Cosit nº 11, de 1992.

11. Preliminarmente, o fato de algum gasto ser considerado como não dedutível para fins de determinação do resultado tributável se encontra no âmbito da discricionariedade do legislador, ou seja, compete ao legislador, no curso do processo legislativo, definir se a norma editada está em consonância com o conceito de renda. Além disso, a normas legais, uma vez publicadas, têm presunção de constitucionalidade até que o Supremo Tribunal Federal diga o contrário. Some-se a isso, o fato de o CARF não ter competência para afastar aplicação de texto legal sob o argumento de inconstitucionalidade (Súmula CARF nº 2).

12. Os demais argumentos, normalidade, necessidade e usualidade, bem assim, a possibilidade de a remuneração paga a empregados e diretores seria integrada pelos ganhos indiretos, com base no art. 74¹ da Lei nº 8.383, de 1991, e de que esses gastos se enquadrariam no

¹ Art. 74. Integrarão a remuneração dos beneficiários:

I - a contraprestação de arrendamento mercantil ou o aluguel ou, quando for o caso, os respectivos encargos de depreciação, atualizados monetariamente até a data do balanço:

a) de veículo utilizado no transporte de administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros em relação à pessoa jurídica;

b) de imóvel cedido para uso de qualquer pessoa dentre as referidas na alínea precedente;

II - as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagos diretamente ou através da contratação de terceiros, tais como:

a) a aquisição de alimentos ou quaisquer outros bens para utilização pelo beneficiário fora do estabelecimento da empresa;

b) os pagamentos relativos a clubes e assemelhados;

art. 47² da Lei nº 4.506, de 1964, serão analisados de forma específica em relação a cada tipo de dispêndio.

b) Pagamento a diretores. Gratificações extraordinárias.

13. A Recorrente defende que as gratificações pagas aos diretores são dedutíveis do lucro tributável, desde que os beneficiários sejam devidamente identificados, conforme tabela constante ao final do Parecer Normativo Cosit nº 11, de 1992, mas ignorado pela r. decisão. Entende que esses valores são dedutíveis com base no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964.

14. A Autoridade Fiscal glosou a despesa com base no art. 357³, I, do RIR/99, em razão de que os pagamentos não corresponderem a remuneração fixa, porquanto a Autoridade

c) o salário e respectivos encargos sociais de empregados postos à disposição ou cedidos, pela empresa, a administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros;

d) a conservação, o custeio e a manutenção dos bens referidos no item I.

§ 1º A empresa identificará os beneficiários das despesas e adicionará aos respectivos salários os valores a elas correspondentes.

§ 2º A inobservância do disposto neste artigo implicará a tributação dos respectivos valores, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e três por cento.

² Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º. São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º. As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

³ Art. 357. Serão dedutíveis na determinação do lucro real as remunerações dos sócios, diretores ou administradores, titular de empresa individual e conselheiros fiscais e consultivos (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

Parágrafo único. Não serão dedutíveis na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alíneas "b" e "d"):

I - as retiradas não debitadas em custos ou despesas operacionais, ou contas subsidiárias, e as que, mesmo escrituradas nessas contas, não correspondam à remuneração mensal fixa por prestação de serviços (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alíneas "b" e "d");

II - as percentagens e ordenados pagos a membros das diretorias das sociedades por ações, que não residam no País.

Julgadora considerou existir norma específica que veda a dedutibilidade, conforme art. 303⁴ e 463⁵ do RIR/99.

15. As gratificações extraordinárias foram pagas a Bayard Gontijo, R\$ 27.244.038,30; Eurico Neto, R\$ 14.721.643,17; Flavio Guimaraes, R\$ 12.487.160,41; e Jason Inácio, R\$ 10.344.828,00; totalizando R\$ 64.797.669,88.

16. O Parecer Normativo Cosit nº 11, de 1992, citado pela Recorrente, refere-se a salários indiretos (*fringe benefits*) e vantagens adicionais concedidos pelas empresas, autorizando sua dedutibilidade, com base no art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991, que define as parcelas que serão computadas com rendimento dos beneficiários, a saber: (i) contraprestação de arrendamento mercantil ou aluguel, (ii) pagamentos a terceiros em benefícios dos administradores, diretores, gerentes e seus assessores.

17. Efetivamente, nenhuma dessas parcelas abrange as gratificações pagas pela Recorrente.

18. Com relação, a tabela constante na parte final do referido PN, por óbvio que a expressão dedutibilidade está condicionada a alguma das duas espécies de salários indiretos, o que não é o caso das gratificações objeto de glosa.

19. Na mesma linha, melhor sorte não assiste à Recorrente quando alega que a dedutibilidade teria fundamento no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, que submete a dedutibilidade com despesas operacionais aquelas necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora e apenas aquelas que são usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

⁴ Art. 303. Não serão dedutíveis, como custos ou despesas operacionais, as gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único).

⁵ Art. 463. Serão adicionadas ao lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a partes beneficiárias de sua emissão e a seus administradores (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único).

Parágrafo único. Não são dedutíveis as participações no lucro atribuídas a técnicos estrangeiros, domiciliados ou residentes no exterior, para execução de serviços especializados, em caráter provisório (Decreto-Lei nº 691, de 18 de julho de 1969, art. 2º, parágrafo único).

20. As gratificações pagas sequer foram justificadas pela Recorrente, portanto sequer é possível considerá-las como necessárias à atividade da empresa e, portanto, não passíveis de serem enquadradas no art. 299⁶, § 3º, do RIR/99 e art. 32⁷ da IN RFB nº 1.515, de 2014.

21. Dessa forma, deve ser mantida a glosa das gratificações pagas por não corresponderem à remuneração mensal fixa por prestação de serviços (art. 357, I, do RIR/99) e por vedação expressa à regra de dedutibilidade (art. 303 do RIR/99), mas meras liberalidades.

22. Conclui-se, portanto, não serem dedutíveis, como custos ou despesas operacionais, as gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único).

c) Pagamento a diretores. PRL pagas a diretores com vínculo empregatício.

23. Foram pagas PRL aos diretores Bayard Gontijo, R\$ 1.520.393,41; Eurico Teles, R\$ 1.042.794,46; Flávio Guimaraes, R\$ 486.493,00; Marco Schroeder, R\$ 46.200,00; e Jason Inácio, R\$ 637.853,00, com os quais a Recorrente mantinha vínculo empregatício.

24. A Recorrente informa que a jurisprudência do TST é clara ao afirmar que o empregado eleito para o cargo de diretoria não perde o status de empregado celetista (Súmula TST nº 269) e que o pagamento da PRL distribuída aos diretores com vínculo empregatício tem amparo na Lei nº 10.101, de 2000, que disciplinou a distribuição de participação nos lucros a empregados e não distinguiu empregados em cargos de diretoria e os demais funcionários.

⁶ Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

⁷ Art. 32. A despesa com o pagamento de gratificação a empregados poderá ser deduzida na apuração do lucro real, independentemente de limitação.

25. Sobre esse ponto, esta Turma, considerou que o diretor empregado se insere no enquadramento do Regime Geral de Previdência, diferenciando-se do diretor não empregado, nos termos do art. 12 da Lei nº 8.212, de 1991. A referida decisão tem a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2013

IRPJ. GRATIFICAÇÕES E PARTICIPAÇÕES PAGAS A “DIRETORES EMPREGADOS”. DEDUTIBILIDADE.

Ao diretor empregado, que exerce a administração da sociedade, sem a extinção da relação de emprego, são aplicáveis as disposições legais próprias dos empregados no que se refere à dedutibilidade das gratificações e das participações nos lucros, isto é, o § 3º do art. 299 do RIR/99, reproduzido no art. 311 do RIR/18, além do §1º do art. 3º da Lei nº 10.101/00. Por outro lado, ao diretor não empregado, que exerce a administração da sociedade, sem vínculo empregatício, são aplicáveis as vedações à dedutibilidade das participações e gratificações na apuração do IRPJ, previstas nos artigos 303 e 463 do RIR/99, que equivalem aos artigos 315 e 527 do RIR/18.

(Acórdão nº 1301-006.493, Relatora Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, sessão em 15.08.2023)

26. A Lei nº 10.101, de 2000, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa (posterior ao Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, que em seu art. 58 veda a PRL para administradores), estabelece algumas condições, tais como (i) comissão paritária entre as partes ou (ii) convenção coletiva. Além disso, os instrumentos deverão contemplar regras claras e objetivas quanto aos direitos à PRL, como por exemplo: mecanismos de aferição, periodicidade de distribuição, vigência e prazos de revisão. **Tais condições não foram demonstradas para a Recorrente, de tal forma não ser possível aplicar ao caso concreto o decidido no Acórdão nº 1301-006.493.**

27. Assim, igualmente às gratificações extraordinárias, deve ser mantida a glosa das despesas com PRL aos diretores com vínculo empregatício por não observarem as condições previstas na Lei nº 10.101, de 2000, por excederem à remuneração mensal fixa por prestação de serviços (art. 357, I, do RIR/99) e por vedação expressa à regra de dedutibilidade (art. 303 do RIR/99).

d) Pagamento a diretores. PRL pagas a diretores sem vínculo empregatício.

28. Foram pagas PRL aos diretores João Augusto Figueira, R\$ 704.959,20 e José Mauro Carneiro, R\$ 944.344,40, que não possuem vínculo empregatício com a Recorrente.

29. A dedutibilidade de despesas com participações pagas a administradores não empregados é expressamente vedada pelos remuneração mensal fixa por prestação de serviços (art. 357, I, do RIR/99) e por vedação expressa à regra de dedutibilidade (art. 303 do RIR/99), razão pela qual correta a glosa efetuada pela autoridade lançadora.

e) Pagamento a diretores não residentes.

30. Foram pagas as seguintes remunerações a não residentes:

Dirigentes não residentes	Valores pagos (R\$)
Andre Cardoso De Menezes Navarro	118.749,00
Francisco Ravara Cary	118.749,00
Joao do Passo Vicente Ribeiro	72.501,00
Joao Manuel de Mello Franco	61.465,53
Joao Manuel Pisco De Castro	72.501,00
Jorge Telmo Maria Freire Cardoso	72.501,00
Luis Maria Viana Palha Da Silva	234.978,82
Marten Pieters	118.749,00
Pedro Zanartu Gubert Morais Leitao	72.501,00
Robin Anne Bienenstock	170.001,00
TOTAL (R\$):	1.112.696,35

Tabela 3 – Remunerações de dirigentes não residentes pagas pela Oi – Ano 2015

31. A Recorrente defende que o salário fixo de diretores não residentes são despesas usuais e necessárias, pois absolutamente comum a contratação de diretores não residentes no País quando se busque um conhecimento específico, especialmente em um setor tão dependente de inovações tecnológicas como é o caso das telecomunicações e que o pagamento de gratificações e participações nos lucros por metas atingidas é corriqueiro em empresas de porte similar.

32. A glosa das despesas com pagamento a diretores não residentes foi efetuada com base no art. 357, parágrafo único, II, do RIR/99, que determina não serem dedutíveis as percentagens e ordenados pagos a membros das diretorias das sociedades por ações, que não residam no País.

33. Sobre esse ponto, por haver expressa vedação de dedutibilidade, deve ser mantida a glosa dos valores pagos a diretores não residentes.

f) Pagamento a diretores não residentes. Dedutibilidade da CSLL.

34. Conforme referido, a glosa das despesas com pagamento a diretores não residentes foi efetuada com base no art. 357, parágrafo único, II, do RIR/99 (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

35. A Recorrente aduz os mesmos argumentos para o cancelamento da glosa de despesas com o pagamento a diretores não residentes que aqueles relativos à gratificação paga aos residentes. Em resumo, que o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, faz distinção entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e que a CSRF decidiu pela impossibilidade de glosa de despesas desnecessárias na apuração da CSLL.

36. Ocorre que os precedentes citados pela Recorrente não se referem a pagamentos efetuados a diretores não residentes.

37. Diferentemente das gratificações, em que há reconhecimento expresso da Administração Tributária (IN RFB nº 1.700, de 2017), o mesmo não ocorre em relação aos pagamentos efetuados aos administradores residentes no exterior, com base no art. 357 do RIR/99, que tem fundamento no art. 43, § 1º, alínea “d” do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943.

38. Em que pese nem todas as restrições à dedutibilidade para IRPJ serem diretamente aplicáveis à CSLL, importa ressaltar que quando determinada despesa não é válida como despesa operacional, com evidente implicação no lucro operacional, esse conceito evidentemente se aplica aos dois tributos, que tem como base de cálculo, dimensões correspondentes bases de cálculo (lucro real e lucro líquido ajustado), que decorrem da observância da legislação comercial.

39. Mais relevante, o art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, veda diversas deduções da base de cálculo da CSLL, **sem prejuízo do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964**, ou seja, o referido dispositivo, determinou a adição das despesas desnecessárias à base de cálculo da CSLL, *verbis*:

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:

40. Assim, como bem assentado no Acórdão nº 9101-002.396, sessão de 13.07.2016, relator Conselheiro Marcos Pereira Valadão:

Assim, o texto legal acima transcrito evidencia claramente o vínculo entre a apuração da base cálculo da CSLL e os referidos requisitos para a dedutibilidade de despesas, do contrário não faria nenhum sentido a ressalva contida no texto. Com efeito, se o texto diz que para uma determinada situação deve se aplicar "A" independentemente de "B", é porque "B" também é aplicável àquela mesma situação.

41. Dessa forma, o art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, que é o fundamento legal do art. 299 do RIR/99, condiciona a dedutibilidade das despesas aos requisitos da necessidade, usualidade e normalidade, razão pela qual deve ser mantida a glosa em relação aos pagamentos efetuados a diretores não residentes para fins de determinação da base de cálculo da CSLL.

g) Multas em decorrência de condenações judiciais.

42. Autoridade Lançadora entendeu que as condenações judiciais, no valor de R\$ 281.321.142,61, não lhe conferem o atributo de normalidade, pois decorrem de sanção de comportamento ilícito e que as indenizações pagas aos usuários não são necessárias à atividade empresarial do Recorrente, não se subsumindo ao art. 47⁸ da Lei nº 4.506, de 1964.

43. A r. decisão convalidou a glosa e esclareceu que o Parecer Normativo CST nº 32, de 1981, deixa claro que *o conceito de despesa normal está atrelado ao tipo de operação e transação efetuada pela empresa, apresentando-se, de forma usual, costumeira ou ordinária.*

44. Com relação a dedutibilidade das despesas com indenizações determinadas pelo Poder Judiciário, a Recorrente alega que tais dispêndios são normais e usuais, pois decorrem de ineficiências da Recorrente na prestação de serviços. Aduz que o CARF reconheceu a dedutibilidade de multas contratuais (Acórdão nº 1402-00.394) e que a COSIT reconheceu a

⁸ Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º. São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º. As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

dedutibilidade das multas contratuais (Solução de Consulta nº 281, de 2019). Conclui que a não dedução das condenações implica dupla oneração da pessoa jurídica.

45. O Acórdão nº 1402-00.394 considerou como dedutíveis as despesas com multa contratual, em razão de se revestirem de risco de operação. O referido julgado tem a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2004

DESPESAS NECESSÁRIAS. MULTA CONTRATUAL.

Cabível a dedução de dispêndio com multa contratual ou perda em atividades operacionais.

Outrossim, devem ser adicionados na apuração do IRPJ e CSLL os dispêndios incorridos por liberalidade do contribuinte.

(Acórdão nº 1402-00.394, Relator Conselheiro Antônio José Praga de Souza, sessão em 27.01.2011)

46. Diferente do afirmado pela Autoridade Lançadora, as condenações judiciais aplicadas à Recorrente não decorrem de atos ilícitos, mas de ineficiência operacional na prestação de serviço contratados pelos seus clientes.

47. A Solução de Consulta Cosit nº 281, de 2019, versa sobre multa contratual prevista em contrato e analisou sua dedutibilidade à luz do art. 311 do Decreto nº 9.580, de 2018, que tem como fundamento o art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964 (equivalente ao art. 299 do RIR/99). Destaca-se o seguinte trecho do referido ato editado pela Coordenação-Geral de Tributação da RFB:

6. Observa-se do dispositivo acima que as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora são consideradas operacionais. O § 1º do mesmo artigo qualifica como necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, ao passo que o § 2º prescreve que são admitidas como despesas operacionais apenas aquelas que sejam usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

7. O art. 311 do RIR/18 reproduz o que já constava do art. 191 do RIR/1980, dispositivo analisado pela então Coordenação do Sistema de Tributação (atual Coordenação-Geral de Tributação) no Parecer Normativo (PN) CST nº 32, de 17 de agosto de 1981. Ambos os dispositivos (do RIR/1980 e do RIR /2018) possuem como base legal o mesmo art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, o que faz com que o PN mencionado continue plenamente válido na regulamentação do vigente art.

311 do RIR/2018. O PN CST nº 32, de 1981 esmiúça um pouco mais os conceitos de despesas necessárias e usuais:

3. A qualificação dos dispêndios da pessoa jurídica, com despesas dedutíveis na determinação do lucro real, está subordinada a normas específicas da legislação do imposto de renda, que fixam conceito próprio de despesas operacionais e estabelecem condições objetivas norteadoras da imputabilidade, ou não, das cifras correspondentes para aquele efeito. Assim é que o Regulamento do Imposto de Renda, baixado com o Decreto nº 85.450, de 04 de dezembro de 1980, dispõe que:

(...)

4. Segundo o conceito legal transcrito, o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.

5. Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio.

8. Vê-se que a legislação tributária não estipula um rol taxativo de despesas dedutíveis, tampouco o faz em relação às despesas indedutíveis. Ao invés disso, estabelece uma regra geral de dedutibilidade, paralelamente à qual discrimina, exemplificativamente, algumas hipóteses de despesas dedutíveis e indedutíveis. Por essa regra são impostos os requisitos da necessidade e usualidade, tal qual definidos pelos atos normativos acima mencionados, para que as despesas possam assim ser tidas como dedutíveis. Dessa forma, com o objetivo de verificar a possibilidade de dedução de determinada despesa, o contribuinte deve, primeiramente, observar se há disposição expressa nesse sentido. Caso não haja, é preciso que a despesa se enquadre no preceito geral traduzido pelo art. 311 do RIR/2018.

9. Vale notar que, no que concerne à dedução de multas, a legislação do IRPJ confere tratamento expresso àquelas decorrentes de infrações fiscais, cujo regramento é dado atualmente pela Lei nº 8.981, de 1995 - disciplinado no art. 352 do RIR/2018 - e às multas impostas por infração à lei de natureza não tributária, dispostas no art. 133 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.700, de 2017.

10. Note-se que, distingue-se de ambas as situações descritas acima, o caso de que se ocupa esta Solução de Consulta, ao qual deve ser aplicado o art. 311 do RIR/2018.

11. Nesse caminhar, é forçoso reconhecer que a previsão em contrato de multa pelo atraso na entrega de cargas cuja logística esteja sob a responsabilidade de

peessoa jurídica que se dedica ao agenciamento de cargas é algo absolutamente inerente a esta prática comercial. É natural supor que o cliente tome cautelas, com vistas ao cumprimento dos prazos previamente acordados, do qual muitas vezes é dependente a própria higidez de sua cadeia produtiva. Igualmente natural que essa precaução se expresse na estipulação de multa contratual, a fim de que em caso de descumprimento haja alguma espécie de compensação financeira. Por sua vez, a mora no cumprimento, pelo agenciador, dos prazos previamente convencionados é uma contingência intrínseca à atividade exercida – derivada muitas vezes de variáveis exógenas – a qual se verifica com relativa frequência, sendo parte do risco do negócio.

12. Convém acrescentar à argumentação apresentada situação que foi objeto de exame pelo PN CST nº 50, de 1976. Buscava-se, naquela oportunidade, esclarecimento acerca da dedutibilidade, como despesa operacional, de multa paga por representante comercial, mandatário ou comissário mercantil quando não conseguissem promover a venda de determinada quantidade de mercadorias, a que estavam contratualmente obrigados. A conclusão pela possibilidade de dedução foi fundamentada nos seguintes termos:

(...)

3. Ora, o encargo em apreço resulta de uma garantia oferecida com o objetivo de proporcionar às empresas produtoras a devida segurança de escoamento de determinado volume de mercadoria, cuja estimativa é, evidentemente, fator indispensável a qualquer programação industrial tecnicamente aceitável. **A multa pecuniária, pois, no caso, faz parte do negócio, é risco das transações, constitui ônus inerente à própria atividade de intermediação comercial.**

4. Por outro lado, cumpre reconhecer que é frequente encontrar-se em contratos da espécie a existência de cláusulas semelhantes, quer sob a forma de multa pecuniária, quer estipulando a obrigatoriedade de aquisição de quantidades mínimas de mercadorias.

5. Em face do exposto, é de concluir que o dispêndio analisado satisfaz aos requisitos de necessidade e normalidade previstos no art. 162 do RIR/75, devendo, por isso mesmo, ser admissível como despesa operacional para efeito de apuração do lucro sujeito ao pagamento do imposto de renda.

13. As duas situações guardam grande semelhança entre si. Tanto um quanto outro caso dizem respeito à despesa com pagamento de multa em face de infração à cláusula contratual que objetiva resguardar os interesses de uma das partes contratantes, sem o quê a relação comercial restaria inviabilizada. Além disso, a despesa incorrida está intimamente relacionada à exploração do objeto social de ambos os contribuintes, revelando ainda prática comum aos tipos de serviços prestados.

14. Ante o exposto até aqui, é de se concluir que o pagamento de multa na forma aduzida nesta consulta caracteriza-se como despesa operacional, para fins de determinação do lucro real, na medida em que necessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Registre-se que a natureza de despesa dedutível estende-se igualmente à apuração da base de cálculo da CSLL, tendo em vista o similar tratamento dispensado pela legislação deste tributo ao conceito de despesas necessárias, conforme se depreende do art. 69 da IN RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017.

48. As indenizações impostas pelo Poder Judiciário à Recorrente em razão de ações indenizatórias promovidas pelos seus clientes em razão de não atendimento pleno das relações contratuais com ela firmados têm natureza compensatória. Ou seja, tais condenações têm íntima relação com as multas previstas contratualmente, de caráter compensatório em detrimento de uma das partes que não cumpre o contrato nos termos em que originalmente pontuado, tratadas na Solução de Consulta Cosit nº 281, de 2019, que analisa a dedutibilidade dessas despesas à luz do art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964.

49. Importante destacar que os contratos firmados pelos clientes da Recorrente com essa são padrão e do tipo *por adesão*, sem possibilidade de o aderente (cliente) poder consignar sanção pecuniária pela não prestação de serviço com níveis ineficientes ou abaixo dos padrões aceitáveis no segmento de atuação da Recorrente. Em razão disso, quando os clientes se vêm prejudicados na relação contratual, a única forma de obter compensação pecuniária é se socorrer ao Poder Judiciário.

50. Dessa forma, nos casos de contratos por adesão, eventual multa compensatória aplicada pelo Poder Judiciário em razão de não atendimento de níveis mínimos de serviços contratados constitui ônus inerente à própria atividade de intermediação comercial.

51. Diante do exposto, deve ser admitida como despesa dedutível os valores pagos em decorrência de condenações decretadas pelo Poder Judiciários em favor de clientes da Recorrente em razão da ineficiência desta na prestação de serviços inerentes a sua atividade comercial.

h) Multa isolada sobre estimativas. Concomitância com a multa de ofício proporcional.

52. A Recorrente defende ser inaplicável a imputação da multa isolada em concomitância à multa de ofício, defendendo a aplicação daquela somente enquanto não

encerrado o período de apuração, pois, após o encerramento do ano-calendário, a estimativa mensal deixa de ser exigível, uma vez que a antecipação devida é substituída pela apuração definitiva. Aduz ser aplicável a Súmula CARF nº 105, conforme precedentes deste CARF (Acórdão nº 9101-005.080), e que mesmo após a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, continua vedada concomitância.

53. A Ainda que se compreenda o argumento de natureza econômica sobre a impossibilidade de incidência cumulativa das duas multas exigidas em decorrência de omissão de tributo, uma vinculada ao tributo lançado e outra isolada, incidente sobre as estimativas que deixaram de ser recolhidas em razão da omissão identificada pela Fiscalização (denominado princípio da concomitância), a solução do tema deve ser jurídica.

54. Assim, dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996:

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

I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (g.n.)

55. Note-se que embora a antiga e a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pareçam similares, elas têm conteúdo distintos. A redação anterior previa multas calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo, fato que permitia concluir que as estimativas estariam contidas no tributo apurado ao final do período. A nova redação, contudo, tem redação mais clara e objetiva, distinguindo as duas condutas típicas, que têm consequências jurídicas distintas.

56. O lançamento foi efetuado com a imputação da multa isolada de 50%, com base na Lei nº 11.488, de 2007, portanto a Súmula CARF nº 105 não se aplica ao presente caso, pois

editada em precedentes que analisaram lançamentos efetuados com base em legislação revogada à época do presente lançamento.

57. Há, portanto, duas condutas jurídicas distintas e, para cada uma delas, o legislador ordinário previu sanções igualmente distintas. Incurrendo, portanto, o sujeito passivo nas duas condutas previstas em lei, deve ser aplicada a respectiva sanção prevista para cada uma delas.

58. Nessa linha, destaca-se o seguinte precedente deste CARF:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

O legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada e que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário.

(Acórdão nº 1302-001.080, sessão de 07.05.0213, relator Conselheiro Alberto Pinto)

59. Pela profunda análise do tema, destacam-se os seguintes excertos do voto:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com

o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.

Das condutas infracionais diferentes

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

Temos, então, duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas também diferentes. O art. 44 da Lei no 9.430/96 (na sua redação vigente à época do lançamento) já albergava várias normas, das quais vale pinçar as duas sub examine: a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º aplicável por falta de pagamento do tributo; e a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do § 1º – aplicável pela não observância das normas do regime de recolhimento por estimativa. Ora, a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º do art. 44 jamais poderia ser aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, então, como se falar em consunção, para que esta absorva a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do mesmo § 1º.

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos expendidos no acórdão recorrido, os quais concluem que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta

menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Das diferentes bases para cálculos das multas

A tese de que as multas isolada e de ofício, no presente caso, estariam incidindo sobre a mesma base, também, não deve prosperar, seja porque as bases não são idênticas, seja porque, ainda que idênticas, o bis in idem só ocorreria se as duas sanções fossem aplicadas pela ocorrência da mesma conduta, o que já ficou demonstrado que não ocorre, se não vejamos.

A multa isolada corresponde a um percentual do IRPJ calculado sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo da base estimada, está, em verdade, estimando custos e despesas. A multa de ofício, in casu, corresponde a um percentual sobre o IRPJ calculado sobre o lucro real, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere do lucro real, se são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, os impostos delas

resultantes são também valores distintos e, conseqüentemente, as multas ad valorem que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem.

Todavia, ainda que as multas isolada e de ofício fossem calculadas sobre o IRPJ incidente sobre a mesma base de cálculo, isso não significaria um bis in idem, pois, como já asseverado acima, a ocorrência de uma infração não importa necessariamente na ocorrência da outra, o que torna irrefutável que as infrações decorrem de condutas diversas. O contribuinte pode ter recolhido todo o IRPJ devido sobre a base estimada em cada mês do ano-calendário e não recolher a diferença calculada ao final do período, ficando sujeito assim a multa de ofício, mas não a multa isolada. Ao contrário, pode deixar de recolher o IRPJ sobre a base estimada, mas pagar, ao final do ano, todo o IRPJ sobre o lucro real, hipótese na qual só ficará sujeito à multa isolada.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a dosimetria aplicada em tal e qual caso é adequada ou excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que está expressamente vedado pela Súmula CARF nº 2.

Da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9430/96

Adite-se ainda, que o legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro, assim, que:

- a) primeiro, que estava se referindo ao imposto ou contribuição calculados sobre a base estimada, já que em caso de prejuízo fiscal e base negativa, não há falar em tributo devido no ajuste; e
- b) segundo, que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada; e
- c) terceiro, que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano calendário, já que pode ser lançada mesmo após apurado prejuízo fiscal ou base negativa.

Da negativa de vigência de lei federal

Peço vênha aos meus pares, para expressar minha profunda discordância com as referidas posições adotadas por este Colegiado: Entendo que tais posicionamentos têm, em verdade, por via oblíqua, negado vigência a uma lei federal, pois afrontam literalmente o disposto nos art. 2º e 44, § 1º, IV, da Lei no 9.430/96 (vigente à época do lançamento) e no art. 35 da Lei 8.981/95. É demais imaginar que se coaduna com os mais comezinhos princípios do direito a permissão dada ao contribuinte, por tais decisões, para, em janeiro de um determinado ano calendário, decidir se obedece ou não o art. 2º e segs. da Lei nº 9.430/96. Em outras palavras, os referidos posicionamentos deste Colegiado

desnaturam a norma tributária tornando-a uma norma facultativa, já que a sua não observância não traz, à luz de tais posicionamentos, qualquer consequência jurídica.

60. Assim, além das condutas infracionais distintas, que a lei atribui consequências sancionatórias distintas, afastar a exigência da multa isolada é negar vigência a texto legal expresso (art. 2º e 44, II, “b”, da Lei no 9.430, de 1996), fato defeso ao CARF, nos termos da Súmula CARF nº 2.

Dispositivo

61. Em razão de todo o exposto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para cancelar o lançamento em relação aos valores pagos em decorrência de condenações decretadas pelo Poder Judiciários em favor de clientes da Recorrente em razão da ineficiência desta na prestação de serviços inerentes a sua atividade comercial.

Assinado Digitalmente

Iágaro Jung Martins