



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16682.721073/2014-51  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-004.553 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 03 de dezembro de 2019  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
FURNAS CENTRAIS ELÉTRICAS S.A

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

Ano-calendário: 2009

ACRÉSCIMO EM SALDO DE PREJUÍZO FISCAL CONTROLADO NA PARTE B DO LALUR. RECONHECIMENTO TARDIO DO EFEITO DE EXCLUSÃO NÃO ESCRITURADA NO PERÍODO EM QUE SE REPUTOU DEDUTÍVEL A DESPESA CONTABILIZADA A DÉBITO DE LUCROS ACUMULADOS. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. PRESCRIÇÃO.

A exclusão do lucro líquido, em ano-calendário subsequente ao em que deveria ter sido procedido o ajuste, não poderá produzir efeito diverso daquele que seria obtido, se realizada na data prevista. Se o sujeito passivo constata não ter promovido exclusão por ele considerada admissível em razão de despesa contabilizada a débito de Lucros Acumulados, não lhe é permitido simplesmente afirmar, a qualquer tempo, a existência de saldo de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL em montante superior ao originalmente escriturado, sem antes registrar a correspondente exclusão na determinação do lucro real. Além disso, como prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL representam direito de crédito em face da Fazenda Nacional, a sua existência deve ser afirmada pelo sujeito passivo antes do decurso do prazo prescricional estipulado na legislação.

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

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, com retorno dos autos ao colegiado de origem, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei, Livia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), que lhe deram provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Cristiane Silva Costa, a qual manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

ADRIANA GOMES RÊGO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN", e-fls. 883/927) e por FURNAS CENTRAIS ELÉTRICAS S.A ("Contribuinte", e-fls. 1072/1097) em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1301-002.426 (e-fls. 861/881), na sessão de 16 de maio de 2017, no qual o Colegiado *a quo* decidiu *por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para afastar as multas exigidas isoladamente, vencidos os Conselheiros Flávio Franco Corrêa, Milene de Araújo Macedo e Waldir Veiga Rocha, que negavam provimento integralmente ao recurso. Nos demais aspectos, o recurso foi negado. Os Conselheiros Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e Amélia Wakako Morishita Yamamoto votaram para afastar a primeira infração (compensação de despesas como se prejuízos fiscais fossem), ficando vencidos; os Conselheiros Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, José Eduardo Dornelas Souza e Amélia Wakako Morishita Yamamoto votaram para afastar a incidência de juros sobre multa, ficando vencidos. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Flávio Franco Corrêa.*

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2009

DESPESA. ASSUNÇÃO DE DÍVIDA. COBERTURA DE DÉFICIT PREVIDENCIÁRIO DE TERCEIRO. TRATAMENTO DE PREJUÍZO FISCAL. IMPROCEDÊNCIA.

É inadmissível que se dê o tratamento de prejuízo fiscal à contribuição correlata à obrigação de cobrir déficit previdenciário de entidade fechada de previdência privada complementar, criada pela recorrente. Prejuízo, como se sabe, resulta da diferença a favor das despesas, quando estas superam as receitas, ao passo que a contribuição em referência constitui pagamento de obrigação contratada. Nesse sentido, tratando-se, como efetivamente se trata, de despesa, seu aproveitamento para fins fiscais, reduzindo o IRPJ e a CSLL, curva-se ao regime de competência. Na forma do artigo 6º, § 5º, do Decreto-lei nº 1.598/1977, a inobservância a esse regime só empresta fundamento para lançamento de tributo ou diferença de tributo caso acarrete (i) postergação do pagamento do tributo para exercício posterior àquele em que seria devido, ou (ii) redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

COMPENSAÇÃO. ENTREGA DE PER/DCOMP. PROCEDIMENTO.

Nos termos do art. 170 do CTN, para efeito de extinção do crédito tributário, a compensação deve ser autorizada por lei e os créditos contra a Fazenda Pública devem ser líquidos e certos, vencidos ou vincendos e deverá ser realizada mediante a entrega de PER/DCOMP, nos termos do §1º art. 74 da lei. 9.430/96.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS MENSAS. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO CONCOMITANTE DA MULTA DE OFÍCIO E DA MULTA ISOLADA. A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício (Súmula CARF nº 105).

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

As multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis à incidência de juros de mora à taxa Selic.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro no ano-calendário 2009, em razão da constatação de: (i) compensação indevida de prejuízos e bases negativas, cujos saldos foram elevados mediante aporte de R\$ 619.743.121,56 correspondente a despesa do ano-calendário 2000<sup>1</sup>; e (ii) compensação de saldo negativo de IRPJ e CSLL do ano-calendário 2008 com débitos de estimativa de IRPJ e CSLL em 2009 sem a apresentação de Declaração de Compensação – DCOMP (e-fls. 162/176). A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a exigência (e-fls. 714/723). O Colegiado *a quo*, por sua vez, deu parcial provimento ao recurso voluntário para excluir as multas isoladas exigidas concomitantemente com a multa de ofício proporcional (e-fls. 861/881).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 25/08/2017 (e-fl. 882), que os restituiu em 01/09/2017 veiculando o recurso especial de e-fls. 883/927, no qual a Fazenda

---

<sup>1</sup> Os efeitos da constatação desta infração verificados no ano-calendário 2011 integraram o lançamento objeto do processo administrativo nº 16682.720878/2013-04.

aponta divergência em face dos paradigmas n.º 9101-002.434 e 9101-002.438. O recurso foi admitido pelo despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1179/1189, do qual se extrai:

Verificam-se situações similares nos acórdãos contrapostos. Em ambos os processos, está se tratando de exigência de multa isolada pelo recolhimento a menor de estimativa mensal devida em ano posterior a 2007, quando houve uma mudança legislativa no regramento dessa sanção. Todavia, a providência adotada no presente processo foi a exoneração da multa em razão do instituto da consunção, enquanto a providência adotada no processo paradigma foi a manutenção da multa, para o que foi afastada a ocorrência da consunção.

Verificada a equivalência fática entre as duas decisões contrapostas e a oposição das medidas respectivamente adotadas, fica evidente a divergência nas interpretações utilizadas da legislação tributária.

O recorrente ainda aponta como paradigma da divergência o Acórdão n.º 9101-002.438, o qual adotou a seguinte ementa:

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

*A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, no art. 44, da Lei n.º 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente.*

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

Verifica-se que este acórdão trata de situação equivalente ao acórdão paradigma anterior, inclusive tendo sido expressamente citado na respectiva fundamentação, pelo que fica clara a divergência, nos mesmos termos já apresentados quanto ao paradigma anterior.

Diante do exposto, verifico o atendimento de todos os pressupostos de admissibilidade e opino no sentido de DAR SEGUIMENTO ao presente recurso especial.

Saliente-se que a mesma ação fiscal deu ensejo aos lançamentos tributários formalizados no processo n.º 16682.720878/2013-04, em que se verificou infração relativa ao ano 2011, mas com origem no mesmo fato de 2009, tratado no presente processo, qual seja, a apuração de prejuízo fiscal com base em despesa ocorrida no ano 2000. O referido processo encontra-se hoje tramitando na 1ª Turma da 2ª Câmara da 1ª Seção, a qual julgou embargos de declaração.

A PGFN afirma *legítimo o lançamento, após o encerramento do ano-calendário, da multa isolada tendo como base de cálculo as estimativas mensais do tributo não recolhidas de forma cumulativa com a multa de ofício*, citando diversos julgados administrativos neste sentido, e conclui:

Diante de todo o exposto, fica claro que (i) não se aplica ao caso o disposto no enunciado n. 105 da Súmula do CARF, pois os precedentes que renderam a aprovação do verbete tratam de lançamentos relativos a fatos geradores ocorridos anteriormente ao advento da Medida Provisória n. 351, convertida na Lei n. 11.488 de 2007, logo, em contexto fático-jurídico diverso; (ii) é plenamente cabível a incidência da multa isolada por falta de recolhimento mensal sobre estimativas mensais, mesmo após o encerramento do ano-calendário; (iii) não se pode importar institutos relativos a outros ramos do Direito que não se coadunam com a natureza e as finalidades das obrigações tributárias, como é exemplo o princípio da consunção (Direito Tributário não é lastreado

apenas no princípio da retributividade e da prevenção como o Direito Penal, mas se reveste de caráter patrimonial); (iv) é possível a aplicação conjunta da referida multa isolada prevista no artigo 44, II, b, da Lei n. 9.430/96 com a multa de ofício.

No mais, pede-se vênua para adotar como razões de reforma do acórdão recorrido os fundamentos expostos nos acórdãos indicados como paradigmas.

Por tais razões, sob qualquer ótica que se observe a questão, cabe concluir que a decisão recorrida merece reforma, devendo ser restabelecido o lançamento em sua integralidade.

Cientificada em 23/10/2017 (e-fls. 942), a Contribuinte apresentou contrarrazões em 07/11/2017 (e-fls. 972/976) na qual se opõe à exigência de estimativa mensal quando apurado saldo negativo, como no presente caso, bem como depois de efetivamente ocorrido o fato imponible. Observa que as estimativas são determinadas a partir de presunção de base de cálculo e que *só fazem sentido quando cobradas dentro do próprio exercício financeiro*. Cita doutrina e acrescenta que *ocorrido o aperfeiçoamento do fato gerador do IRPJ sob a sistemática de lucro real anual, converte-se a antecipação de tributo em obrigação acessória, promovendo a perda do objeto da obrigação de recolhimento de estimativas mensais, à medida que ocorre, como demonstrado, a substituição dos atos antes praticados pela apuração definitiva do tributo, consagrada pelo ajuste anual*.

Afirma, ainda, a *impossibilidade de cumular multa isolada por não pagamento de estimativa (50%) e multa punitiva de ofício (75%)*, invocando a aplicação do princípio da consunção, vez que *a ausência de recolhimento da estimativa mensal seria infração fiscal meramente preparatória do recolhimento a menor de IRPJ e CSLL no final do ano*. Cita jurisprudência administrativa neste sentido e reporta-se à Súmula CARF n.º 105, bem como a decisão do Superior Tribunal de Justiça, em amparo a seu entendimento de que mesmo para fatos geradores posteriores a partir ano-calendário 2007 deve ser afastada a multa isolada aplicada concomitante com a multa de ofício proporcional.

Reitera que *houve apenas uma única conduta que ocasionou o suposto recolhimento a menor das estimativas mensais* e pede que não seja reformado o acórdão recorrido.

Sucessivamente aponta *erro na metodologia de cálculo da multa isolada pois o auto de infração aplicou a multa isolada sobre os valores acumulados das estimativas de janeiro a dezembro, ocasionando uma sobreposição de multas*. Erro semelhante teria sido retificado no julgamento do processo administrativo n.º 16682.720878/2013-84. Apresenta planilha com recálculo dos valores apurados pela Fiscalização.

A Contribuinte opôs embargos de declaração rejeitados conforme despacho de e-fls. 1061/1064 e, cientificada desta rejeição em 12/12/2017 (e-fl. 1069), interpôs recurso especial em 22/12/2017 (e-fls. 1070/1097) no qual arguiu divergências parcialmente admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1179/1189, do qual se extrai:

A empresa pleiteia reforma do acórdão por divergência de interpretação nas duas primeiras matérias elencadas na ementa acima transcrita: (i) improcedência de tratamento de despesa de período anterior como prejuízo fiscal e (ii) necessidade de entrega de PER/Dcomp para procedimento de compensação.

Para ambas as matérias a recorrente apresentou sua tese quanto à legislação interpretada de forma divergente e anexou ao recurso a íntegra dos dois acórdãos paradigmas que mencionou, um em cada tema, ambos oriundos de colegiados distintos daquele que proferiu o acórdão recorrido.

O acórdão recorrido, nas matérias em que é objeto do recurso especial do contribuinte, enfrentou situação em que foram lavrados autos de infração de IRPJ e CSLL, relativos

ao ano-calendário de 2009, em decorrência (i) da redução indevida do lucro real e da base de cálculo da CSLL em razão da compensação com despesas do ano-calendário de 2000, como prejuízo fiscal fosse, bem como (ii) pela falta de utilização de DComp na compensação das estimativas mensais, o que resultou na ausência de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo estimada mensalmente, acrescidos de multa e juros de mora, A decisão da DRJ manteve integralmente os lançamentos. O acórdão recorrido, nesses dois pontos, ratificou o entendimento da DRJ.

Passemos à análise da primeira matéria. O voto vencedor do acórdão reproduziu parte do auto de infração que esclarece os fatos que deram origem à autuação. Abaixo, trecho do voto vencedor:

[...]

Vejamos agora o paradigma indicado relativo à primeira matéria. Abaixo, a parte referente ao tema da Ementa do Acórdão n.º 1201-001.542 (1ª Seção – 2ª Câmara – 1ª Turma), de 25 de janeiro de 2017, referente ao processo 16682.720878/2013-04, da própria recorrente (acórdãos anexados às fls. 1121 e ss.):

[...]

A recorrente esclarece, em seu recurso, que se trata do auto de infração, referente aos anos de 2011 e 2012, decorrente do mesmo fato que deu origem ao auto de infração do presente processo, ou seja, decorrente da mesma despesa do ano de 2000 deduzida em 2009, 2010 e 2011 como se fosse prejuízo fiscal. Isso se confirma no relatório do paradigma, no trecho abaixo transcrito:

[...]

Acórdão recorrido e paradigma suscitado trataram do mesmo fato, que originou autos de infração semelhantes. No entanto, concluíram em sentidos opostos. Ao contrário do acórdão recorrido, o paradigma concluiu que a postergação da despesa em questão, do ano de 2000 para o ano de 2009, não constituiu fundamento para lançamento de ofício, uma vez que dela não resultou postergação de pagamento de tributo para período de apuração posterior, nem redução indevida do lucro real ou base da CSLL em qualquer período de apuração.

Há não apenas similitude mas identidade fática, e inegável divergência de interpretação legislativa.

Diante do exposto, no que diz respeito a esta matéria – improcedência de tratamento de despesa de período anterior como prejuízo fiscal – concluo pela caracterização da divergência suscitada e, assim, pelo atendimento aos pressupostos de admissibilidade.

Passemos agora à análise da segunda matéria. Reproduzo novamente, em relação a ela, a ementa do acórdão recorrido:

[...]

Diante do exposto, no que diz respeito a esta matéria – **necessidade de entrega de PER/DComp para procedimento de compensação** – concluo pela não caracterização da divergência suscitada e, assim, pelo não atendimento aos pressupostos de admissibilidade.

Pelo exposto, opino no sentido de se **DAR SEGUIMENTO PARCIAL** ao recurso especial do sujeito passivo (art. 68 do RICARF), apenas com relação à matéria **improcedência de tratamento de despesa de período anterior como prejuízo fiscal**.

Saliente-se que a mesma ação fiscal deu ensejo aos lançamentos tributários formalizados no processo n.º 16682.720878/2013-04, em que se verificou infração relativa ao ano 2011, mas com origem no mesmo fato de 2009, tratado no presente processo, qual seja, a apuração de prejuízo fiscal com base em despesa ocorrida no ano 2000. O referido processo encontra-se hoje tramitando no CARF para julgamento de agravo do contribuinte contra Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial.

Aduz a contribuinte, na parte admitida de seu recurso especial, que o acórdão recorrido foi omissivo *ao inferir que, a despeito do material fático-probatório que instrui o presente processo, a apropriação daquela despesa em período posterior àquele em que incorrida, ipso facto, resultaria na redução indevida do lucro real, o que não encontra qualquer respaldo nos autos.* Contudo, seus embargos foram rejeitados. De toda a sorte, defende a reforma do acórdão pois a Fazenda Nacional deixou de trazer aos autos qualquer prova no sentido de que a Recorrente não teria comprovado ou incorrido na despesa glosada e não demonstrou que a postergação dessa despesa teria trazido qualquer efeito prejudicial ao Erário, o que infirma a conclusão do acórdão recorrido e impõe a sua reforma.

Destaca que o voto vencido do acórdão recorrido reconhece inexistir qualquer prova nos autos de que a apropriação dessa despesa no período posterior àquele em que incorrida implicou prejuízo ao Fisco. Afirma inquestionável a dedutibilidade da despesa e manifesta a possibilidade de registro da despesa em competência posterior àquele em que incorrida, desde que tal procedimento não prejudique o Fisco, nos termos do art. 273 do RIR/99.

Reporta-se às razões de decidir do paradigma n.º 1201-001.542 para destacar seu descompasso em relação ao recorrido que tratou das mesmas circunstâncias fáticas, e aduz:

Ora, é preciso separar com clareza os lançamentos contábeis dos registros para apuração de tributos. Não se pode falar em erro na contabilização da despesa via registro no Lalur. Afinal, uma coisa é a inobservância do regime de competência, outra é o registro no Lalur de prejuízo fiscal.

A conclusão acima está lastreada no imperativo de que **o Lalur não se presta a ajustes contábeis**. Assim, ao se partir da premissa de que a Recorrente registrou diretamente no Lalur o valor de R\$ 619.743.121,56, chega-se à conclusão de que **não houve a contabilização deste valor**. E se não houve contabilização, não pode ter havido violação ao princípio da competência, de modo que **o art. 273 do RIR/1999 é inaplicável in casu**. A fundamentação do auto de infração com base no art. 273 do RIR/1999 traz como consequência a **observância do Parecer Normativo CST n.º 02/1996**, que traz o procedimento para a correta determinação do montante de imposto de renda devido nos casos de inobservância do regime de competência na escrituração de receitas, rendimentos, custos ou deduções, ou do reconhecimento de lucro, nos casos de pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro real.

O que o referido parecer faz é determinar a aplicação do art. 6.º, §§ 4.º, 5.º, 6.º e 7.º, do Decreto-Lei n.º 1.598/1977 à hipótese. O comando é para que, sempre que verificada qualquer inexatidão quanto ao período-base de apropriação de custo ou despesa, seja feita a **adição do custo ou a despesa ao lucro líquido do período-base indevido** e a **exclusão do lucro líquido do período-base de competência**, o que jamais aconteceu no presente feito.

Confira-se a redação do Parecer Normativo CST n.º 02/1996:

[...]

Assim, se a Fiscalização deveria ter realizado a adição da despesa ao lucro líquido do período-base indevido, verifica-se aqui que é impossível adotar a segunda parte do procedimento determinado pela Coordenação Geral do Sistema de Tributação, qual seja a de excluir a despesa do lucro líquido do período-base de competência, **já que esta nunca foi efetivamente contabilizada**.

Cita outros julgados do CARF que consideram *como condição de validade da autuação a observância do Parecer Normativo CST n.º 02/1996*, e assim afirma insubsistente o lançamento.

Acrescenta inexistir *controvérsia acerca do caráter operacional dos gastos incorridos com a assunção de dívida ou com os juros dela decorrentes*, mas afirma sua

dedutibilidade nos termos do art. 13, inciso V da Lei n.º 9.249/95. Contudo, na forma do Parecer Normativo CST n.º 02/96 e do art. 6.º, §5.º do Decreto-lei n.º 1.598/77, *se o Fisco não logra comprovar o prejuízo ao Erário, então a infração não pode subsistir.*

De toda a sorte, acrescenta que *nem poderia haver postergação de pagamento do imposto, tendo em vista tratar-se de postergação de exclusão – não de despesa, e que apesar disso, a postergação da despesa seria sempre favorável ao Fisco, pois, em tese, com ela haveria o aumento da base tributável e, por conseguinte, a antecipação do pagamento do IRPJ e da CSLL devidos naquele ano. Nesse sentido, no presente caso, tem-se que a Recorrente adiantou recursos ao Fisco, recuperando-os apenas 09 anos depois em valor histórico, isto é, sem qualquer correção monetária.*

Conclui, assim, que:

Claramente, portanto, **o acórdão recorrido equivoca-se no que tange à suposta redução indevida do lucro real**, a qual, pelo contrário, demonstrou-se não nunca ter ocorrido no presente caso. Não é possível sustentar a manutenção do lançamento em questão, pois ele carece das razões mínimas que seriam necessárias para demonstrar a suposta redução.

Demais disso, o Fisco não só deixou de trazer aos autos qualquer prova no sentido de que a Recorrente não teria comprovado ou incorrido na 1ª despesa glosada, mas também não demonstrou que a postergação dessa despesa teria trazido qualquer efeito prejudicial ao Fisco, o que infirma a conclusão do acórdão recorrido.

Por todos esses motivos, impõe-se a pronta reforma do acórdão recorrido, para assegurar o reconhecimento da despesa e a sua consequente apropriação pela Recorrente, que de fato incorrera na realização de taí despesa.

A Contribuinte interpôs agravo contra a admissibilidade de seu recurso especial, mas foi ele rejeitado nos termos do despacho de e-fls. 1250/1258, cientificado à Contribuinte em 09/07/2019 (e-fl. 1275).

Cientificada em 19/07/2019 (e-fls. 1276), a PGFN apresentou contrarrazões em 29/07/2019 (e-fls. 1277/1287) na qual inicialmente observa que *o contribuinte não se desincumbiu, com êxito, do ônus de demonstrar de modo analítico a divergência de teses entre órgãos julgadores diversos sobre a mesma matéria, e assevera que as situações discutidas não são semelhantes, o que impede o conhecimento do recurso também nesse ponto.* Em seu entendimento, *não há a semelhança fática apontada, porque os anos-calendários são diferentes e a decisão dos Colegiados foi baseada na análise do caso concreto.* Logo, o dissídio jurisprudencial não restaria demonstrado.

No mérito, além de invocar as razões de decidir da autoridade julgadora de 1ª instância, a PGFN aponta que:

De início, é de se destacar que a autuação não tem fundamento na discussão sobre a dedutibilidade ou não da despesa efetuada pela recorrente em 2000 junto à Fundação Real Grandeza. A questão que se coloca é se a recorrente poderia, em 2009 ter simplesmente incluído essa despesa no LALUR a título de prejuízo fiscal e compensá-la com o lucro real.

Como visto, a recorrente informou que o referido saldo de prejuízo fiscal era oriundo de um contrato assinado em 14/12/2000 com sua entidade fechada de previdência complementar, a Real Grandeza – Fundação de Previdência e Assistência Social, pelo qual assumia dívida desta última (de forma a conter um Déficit Técnico), no montante de R\$ 619.743.121,56.

A contabilização dessa despesa incorrida na competência de 2000 só foi efetivada no ano-calendário de 2009, por meio do registro desse montante de R\$ 619.743.121,56, diretamente no LALUR (do ano-calendário de 2009), a título de prejuízo fiscal.

Cumprido ressaltar que a falta de contabilização dessa despesa **não acarretou pagamento a maior de IRPJ e CSLL em relação ao ano-calendário de 2000** (apenas reduziu o prejuízo e base negativa apurados no ano-calendário).

Sendo incontroverso que se trata de despesa referente ao ano-calendário 2000, ela deveria ter sido reconhecida, registrada e declarada tempestivamente, mesmo em se considerando que a legislação não estabelece um limite temporal para o aproveitamento de despesas.

Ora, como bem colocado na decisão de primeira instância, a dedução de despesas é direito do contribuinte, mas deve ser exercida de acordo com as regras da Lei Comercial (art. 247, §1º do RIR/99), a qual determina, por sua vez, a observância do regime de competência (art. 177 da LSA).

Assim, se a recorrente pretendia aproveitar-se de deduções relativas a períodos passados, deveria fazê-lo **retificando sua escrita contábil-fiscal**, registrando as devidas repercussões nos resultados de cada período de apuração subsequente.

Neste sentido, o aproveitamento fiscal das referidas despesas só poderia se dar mediante a competente retificação da DIPJ referente ao ano-calendário de 2000, de modo a se beneficiar do aumento do prejuízo fiscal compensável nos exercícios posteriores.

É bem verdade que a retificação de declarações entregues à Receita está sujeita a prazo decadencial de 5 anos contados de sua apresentação, o que na prática tornou inviável que o contribuinte adotasse o procedimento adequado em 2009, conforme registrado no TVF (anexo 1: ANX-1-PROC-16682720878201304-TVF).

Porém, isso não o torna autorizado a simplesmente lançar diretamente como saldo de prejuízo a despesa não contabilizada e não declarada tempestivamente, pois tal proceder contraria tudo quando exposto acima, em particular os artigos 247 §1º do RIR/99 e 177 da Lei das S/A.

Não é, portanto, questão de se estabelecer limite temporal para a utilização de despesa, mas sim de aplicar o regime de competência que, conforme os dispositivos acima, é vinculante.

Ademais, registre-se que a **recorrente, em nenhum momento, combate a afirmação de que se encontrava transcorrido o prazo para a retificação das declarações fiscais**. Trata-se de ponto incontroverso, pois.

Assim, se por um lado a legislação permite que a despesa referente a um ano-calendário seja usada para afetar o lucro real ou prejuízo apurado em anos-calendários subsequentes, por outro, a declaração e o registro dessa despesa perante a Receita Federal, por meio da DIPJ, devem ser procedidas no prazo determinado para retificação desta.

Com efeito, da mesma forma que o contribuinte não pode ficar *ad eternum* à mercê do Fisco à espera do lançamento, o Fisco tampouco pode ficar à mercê de retificações nas informações fiscais do contribuinte a qualquer tempo, mesmo em função de fatos (receitas ou despesas) ocorridos em passado longínquo, apenas porque o contribuinte deixou de fazê-las no tempo devido.

Assim, é incontestável que a utilização de despesas da competência de 2000, constituídas na forma de prejuízo fiscal nos anos-calendário de 2009, 2010 e 2011, **reduziu de forma indevida o lucro real e a base de cálculo da CSLL nestes últimos períodos de apuração** e, conseqüentemente, o IRPJ e a CSLL devidos, impondo-se, portanto, a glosa das referidas compensações.

Fl. 10 do Acórdão n.º 9101-004.553 - CSRF/1ª Turma  
Processo n.º 16682.721073/2014-51

## Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

### Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

A PGFN contesta a admissibilidade parcial do recurso especial da Contribuinte porque a divergência não teria sido analiticamente demonstrada e as situações discutidas não seriam semelhantes, vez que se reportariam a anos-calendários diferentes.

A Contribuinte apontou divergência entre o acórdão recorrido e o paradigma n.º 1201-001.542, asseverando que *ao proferir esses acórdãos paradigmáticos, diante de elementos fáticos idênticos aos da presente autuação, o Carf chegou a conclusões absolutamente diversas daquelas alcançadas pela 1ª Turma ao proferir sua decisão acerca do caso ora em análise, devendo a mesma ser reformada*. Aduzindo que *a matéria se confunde com o mérito do recurso*, passou a demonstrar o prequestionamento e a divergência ao deduzir as *razões para reforma do acórdão recorrido*, assim consignando:

O acórdão recorrido entendeu que, por não ter havido a postergação de tributo, teria havido a suposta redução indevida do lucro real no ano-calendário de 2000, pretensamente justificando o lançamento de ofício que se está a combater no presente caso.

Essa conclusão, porém, não se sustenta, seja porque não há qualquer evidência nesse sentido no bojo do feito em epígrafe, motivo pelo qual a decisão não se manifestou sobre o ponto, seja porque se trata de inferência indevida.

**A apropriação dessa despesa no período posterior àquele em que incorrida não implicou prejuízo ao Fisco**, o que jamais foi refutado no presente caso, até mesmo porque **não há quaisquer provas em sentido contrário**, o que foi reconhecido pelo voto vencido que consta do próprio acórdão:

[...]

Acerca da mesma realidade fática, o Carf proferiu dois acórdãos completamente divergentes, conforme será melhor demonstrado a partir do cotejo analítico entre tais decisões.

Enquanto o acórdão recorrido manteve a glosa com base na suposta violação ao princípio da competência, a decisão paradigmática decidiu que, se o único fundamento para o lançamento foi a inobservância do regime de competência, o que levou à glosa do prejuízo fiscal utilizado, esta parcela do débito deveria ser cancelada, pois, não tendo sido demonstrado qualquer prejuízo ao Erário, o reconhecimento de despesa em períodos posteriores ao de sua ocorrência é permitida pela legislação tributária. Senão, vejamos:

#### Suporte fático

Acórdão Recorrido	Acórdão Paradigma
(n.º 1301-002.426)	(n.º 1201-001.542, doc. N.º 04, cit.)

[...]

#### Conclusão jurídica divergente

Acórdão Recorrido	Acórdão Paradigma
(n.º 1301-002.426)	(n.º 1201-001.542, doc. N.º 04, cit.)

[...]

Veja, inclusive, que o Mandado de Procedimento Fiscal - MPFF n.º 07185002012006151, relativo ao PTA 16682.720878/2013-04, do acórdão paradigma

n.º 1201-01.542, foi inclusive citado ao longo do processo objeto de recurso e serviu de base para o termo de verificação fiscal. Assim, demonstrada a identidade dos fatos.

A divergência é manifesta e surge quando se tem em conta que não foi outra a conclusão da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento quando proferiu o Acórdão n.º 1201-001.542, uma vez que esta reconheceu o registro e a dedutibilidade da mesma despesa que ora se discute, porque não houve postergação de tributo nem redução indevida do lucro real! cumprindo as condições de apropriação postas no art. 273 do RIR/99:

[...]

Patente está que, formalmente, a Contribuinte demonstrou o dissídio jurisprudencial e apontou a legislação interpretada de forma divergente.

No âmbito material, a similitude dos casos é indiscutível, consoante afirma a própria autoridade lançadora no Termo de Verificação Fiscal ao se reportar ao procedimento fiscal anterior, analisado no paradigma (e-fls. 167/168):

No curso do procedimento fiscal respaldado pelo Mandado de Procedimento Fiscal – MPF-F n.º 0718500-2012-00615-1 (procedimento fiscal realizado anteriormente), constatou-se que o contribuinte, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, havia compensado indevidamente, nos anos-calendário de 2009, 2010 e 2011, despesas do ano-calendário de 2000 (outro período de competência, portanto), como se saldo de prejuízo fiscal fosse.

O contribuinte, na ocasião, informou que o referido saldo de prejuízo fiscal era oriundo de um contrato assinado em 14/12/2000 com sua entidade fechada de previdência complementar, a Real Grandeza – Fundação de Previdência e Assistência Social, pelo qual assumia dívida desta última (de forma a conter um Déficit Técnico), no montante de R\$ 619.743.121,56.

Verificou-se, então, que a contabilização dessa despesa com sua Fundação de Previdência e Assistência Social, incorrida na competência de 2000, só foi efetivada no ano-calendário de 2009, por meio do registro desse montante de R\$ 619.743.121,56, diretamente no LALUR (do ano-calendário de 2009), a título de prejuízo fiscal.

Registrado equivocadamente esse montante no LALUR (haja vista que uma despesa incorrida na competência de 2000 foi registrada diretamente no ano-calendário de 2009 como prejuízo fiscal), o contribuinte compensou, então, indevidamente, nos anos-calendário de 2009, 2010 e 2011, as importâncias de R\$ 263.857.732,59, 198.122.932,95 e 157.762.456,02, respectivamente, perfazendo o montante de R\$ 619.743.121,56.

Certificou-se também, na ocasião, de que a falta de contabilização dessa despesa não acarretou pagamento a maior de IRPJ e CSLL em relação ao ano-calendário de 2000.

Assim, a utilização de despesas da competência de 2000, constituída na forma de prejuízo fiscal, nos anos-calendário de 2009, 2010 e 2011, reduziu de forma indevida o lucro real e a base de cálculo da CSLL nestes últimos períodos de apuração e, conseqüentemente, o IRPJ e a CSLL devidos, impondo-se, portanto, a glosa das referidas compensações.

Como o período abrangido pelo procedimento fiscal referido acima se restringia apenas ao ano-calendário de 2011 e o primeiro trimestre do ano-calendário de 2012, só foi possível, na ocasião, proceder ao lançamento de ofício para a constituição do respectivo crédito tributário, tão somente em relação ao ano-calendário de 2011, o que se consubstanciou na lavratura de auto de infração constante do processo n.º 16682-720878/2013-04.

O presente procedimento fiscal foi instaurado, então, tendo com um de seus objetivos, exatamente, a constituição do crédito tributário decorrente das compensações indevidas referidas acima, só que agora em relação aos anos-calendário de 2009 e 2010, haja vista

não terem sido estes períodos alcançados pelo procedimento fiscal realizado anteriormente.

Tendo em vista que a constatação do fato (compensação indevida do montante de R\$ 619.743.121,56, como prejuízo fiscal, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, nos anos-calendário de 2009, 2010 e 2011) e toda argumentação no sentido de que tal compensação foi indevida, já terem sido, minuciosamente, detalhadas no item 2 do Termo de Verificação Fiscal lavrado no curso do procedimento fiscal realizado anteriormente (com a ciência do contribuinte em 29/08/2013, constituindo parte integrante e inseparável do auto de infração constante do processo n.º 16682-720.878/2013-04), optamos, ao invés de repetir aqui tudo o que já foi dito lá, por anexar o referido Termo de Verificação Fiscal (ANX-1-PROC- 16682720878201304-TVF), acompanhado de toda documentação relacionada ao seu item 2 (todos os demais documentos cujos títulos começam por ANX-1-PROC- 16682720878201304).

Verificou-se, assim, que o contribuinte compensou indevidamente, no ano-calendário de 2009, despesas do ano-calendário de 2000 (outro período de competência, portanto), a importância de R\$ 263.857.732,59, como se prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL fossem.

Eventualmente o dissídio jurisprudencial poderia restar prejudicado em relação à infração imputada nestes autos para o ano-calendário 2009, por ser este o período em que registrados os efeitos do reconhecimento tardio da despesa. Todavia, o crédito tributário lançado neste período também decorre da glosa de compensação indevida de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL como descrito na introdução do Termo de Verificação Fiscal às e-fls. 162/176. E isto porque a despesa em referência não foi computada na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do ano-calendário 2009, mas sim acrescida à conta de controle de prejuízo fiscal acumulado na Parte B do LALUR, como se vê à e-fl. 26, formando o saldo para dedução das parcelas utilizadas em compensação a partir de 2009.

A presente exigência, portanto, foi formalizada em razão de procedimento fiscal destinado a avaliar a redução do lucro tributável em 2009 por compensações indevidas, ao passo que as repercussões ocorridas a partir de 2011 resultaram no lançamento formalizado nos autos do processo administrativo n.º 16682.720878/2013-04, apreciado no paradigma n.º 1201-001.542. Em consequência, dois Colegiados analisaram a conduta da Contribuinte de, no ano-calendário 2009, registrar como prejuízo fiscal a despesa de R\$ 619.743.121,56 relativa a contribuição assumida em 2000 junto à Real Grandeza – Fundação de Previdência e Assistência Social, e aproveitar tal prejuízo fiscal, e correlata base negativa de CSLL, em compensações a partir do ano-calendário 2009.

A 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, sob a premissa de que a autoridade fiscal não questionou a veracidade, comprovação, necessidade ou usualidade da despesa, entendeu que a inobservância do regime de competência no registro da referida despesa não causou prejuízo ao Fisco, inclusive porque não houve burla ao limite de 30% para compensação de prejuízo fiscal e a dedução tardia da despesa se fez sem qualquer correção ou juros. Veja-se o que consta do voto condutor do paradigma n.º 1201-001.542:

O primeiro ponto que se coloca em discussão envolve o Prejuízo Fiscal apurado no ano de 2009. Isso porque, tal resultado fora causado pelo registro direto como Prejuízo Fiscal do ano de 2009 de despesa no montante de R\$ 619.743.121,56 relacionada à obrigação assumida pela Recorrente no longínquo ano de 2000.

Conforme abordado no relatório, tal despesa se refere à contribuição assumida junto à Real Grandeza Fundação de Previdência e Assistência Social (FRG) que é entidade fechada de previdência complementar (EFPC) criada pela Recorrente para administrar previdência complementar oferecida aos seus funcionários.

Informa a Recorrente que na época, já era responsável por dívidas contraídas junto à FRG no montante de R\$ 999,7 milhões e que tratava tal montante como mera provisão.

Assim, no ano de 2000, assinou contrato (Termo de Confissão de Dívidas) em que assumiu dívidas no montante de R\$ 619,7 milhões junto à FRG em substituição às obrigações anteriores o que a levou a reverter o valor da provisão no valor de R\$ 999,7 mio.

Contudo, não registrou a dívida assumida em 2000 no valor de R\$ 619,7 mio naquele mesmo ano, vindo a fazer tal registro somente no ano de 2009 diretamente como Prejuízo Fiscal.

Com relação à dedutibilidade da despesa, menciona a Recorrente o art. 13, inciso V da Lei n. 9.249/95 que assim dispõe:

*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:*

*V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;*

Pois bem, em vista do exposto nos autos, não tenho qualquer dúvida de que o valor de R\$ 619,7 milhões assumido pela Recorrente junto à FRG tem natureza de despesa necessária, está comprovada e é usual dentro do contexto analisado, cumprindo com os requisitos do art. 299 do RIR, portanto, pode ser deduzida para fins de IRPJ/CSLL.

Cabe ressaltar, o auditor fiscal não trouxe alegações quanto à veracidade, comprovação, necessidade ou usualidade da despesa, mas sim e tão somente, o momento em que tal despesa foi reconhecida, o que não foi feito no ano de 2000, momento em que a dívida fora assumida, mas sim no ano de 2009 e, diretamente, como Prejuízo Fiscal.

Aqui se trata de discussão acerca do Princípio da Competência no reconhecimento de despesas e respectiva elasticidade e limites.

Alega a Recorrente que o art. 273 do RIR permite o registro da despesa em competências posteriores desde que tal procedimento não traga prejuízo ao Fisco, vejamos o que diz tal dispositivo:

*Inobservância do Regime de Competência*

*Art. 273. A inexistência quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º):*

*I - a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou*

*II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.*

*§ 1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexistência quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 247 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 6º).*

*§ 2º O disposto no parágrafo anterior e no § 2º do art. 247 não exclui a cobrança de atualização monetária, quando for o caso, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexistência quanto ao período de competência (Decreto-Lei nº*

*1.598, de 1977, art. 6º, § 7º, e Decreto-Lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982, art. 16).*

Pois bem, via de regra, as pessoa jurídicas devem observar o Regime de Competência para fins de reconhecimento de receitas e despesas. Trata-se aqui de um Princípio Contábil integralmente recepcionado pela legislação comercial (art. 177 da Lei das S.A) e tributária (artigos 247 e 274, § 1º do RIR/99).

Em consequência, para os contribuintes optantes pelo regime do Lucro Real, deve ser registrado no Lalur, o lucro contábil apurado segundo o Regime de Competência a ser ajustado pelas adições, exclusões ou compensações previstas em lei, com a finalidade de se proceder à determinação do Lucro Real do período-base.

Neste ponto, é preciso destacar novamente que a Lei das S/A determina que os resultados da empresa devam ser apurados com observância do Regime de Competência, o que significa computar todas as receitas e despesas no período de sua realização, independentemente do efetivo recebimento das receitas ou do pagamento das despesas (regime de caixa).

Cabe também destacar que o Regime de Competência prevê um necessário paralelismo entre as receitas auferidas e os custos e despesas incorridos para a geração de tais receitas.

Assim, as despesas incorridas para a geração de receita decorrente produção de bens e prestação de serviços devem, primeiramente, ser ativadas, para apropriação no resultado, somente quando for efetivada a venda dos bens ou a prestação dos serviços correspondentes e for registrada a receita daí decorrente.

Desta forma, contabilmente, as despesas são incorridas: i) quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiros; ii) pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo e iii) pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.

Não há dúvidas, portanto, que a regra geral demanda a obediência ao Regime de Competência, contudo, como já mencionado acima, a própria legislação tributária (RIR/99) admite a dedução, em período-base posterior, de determinada despesa que não tenha sido deduzida no período-base correspondente, desde que tal dedução não resulte em indevida redução do imposto.

Isso porque, a eventual inobservância do Regime Competência perpetrada por eventual contabilização de valores em períodos-base posteriores àqueles em que o fato ocorreu, poderá alterar, por consequência, o resultado fiscal, o que pode ser favorável ou desfavorável ao Fisco.

Cabe ressaltar aqui que o racional apresentado por este Relator não se aplica somente às despesas registradas na contabilidade e deduzidas para fins fiscais mas também à hipótese de exclusão direta de valor controlado na parte "B" do LALUR, vez que o efeito é exatamente o mesmo.

Numa análise mais rasa, a postergação de uma despesa seria sempre favorável ao fisco, pois, teoricamente, com a postergação da despesa, há aumento da base tributável e consequentemente antecipação do pagamento do IRPJ/CSLL do ano.

Contudo, nem sempre é assim, pois, haverá prejuízo para o Fisco, quando ocorrer postergação de despesa incorrida em período de apuração de prejuízo fiscal e posterior dedução em período que apurado Lucro Real, isso porque, agindo de tal forma, poderia o contribuinte fugir do limite de 30% para a compensação de prejuízo fiscal previsto no art. 510 do RIR/99.

Existe, portanto, previsão para o eventual reconhecimento de despesas, em períodos posteriores àquele em que efetivamente incorrida, e respectiva dedução para fins de IRPJ/CSLL. O ponto central é avaliar se tal postergação trouxe algum prejuízo ao Fisco.

A Receita Federal já se manifestou acerca desta matéria através da decisão n. 286/98 da Superintendência Regional da Receita Federal da 8º Região:

*“DECISÃO Nº 286 de 27 de Julho de 1998*

*ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ*

*EMENTA: PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS Poderão ser deduzidas as perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica desde que atendam as condições do art. 9º da Lei nº 9.430/96 e sejam contabilizadas conforme o artigo 10 desta Lei. **O reconhecimento destas perdas poderá ser feito em período posterior ao que ocorrer, desde que não produza efeito fiscal diverso daquele que seria obtido se realizado na data prevista.**” (BRASIL, 1998) Grifos nossos.*

*A decisão acima menciona que o reconhecimento das perdas poderá ser efetuado em período posterior ao que ocorrer, desde que não produza efeito fiscal diverso daquele que seria obtido.*

*Dessa forma, é imprescindível para a compreensão dessa decisão analisar significado do termo utilizado “desde que não produza efeito fiscal diverso”. (nossos grifos)*

No mesmo sentido, temos também o Parecer Normativo CST 57/79, cuja ementa abaixo se transcreve:

*"Após a vigência do D.L. 1598, de 26/12/77, a inobservância do regime de competência na escrituração de receita, custo, dedução ou reconhecimento de lucro, só tem relevância, para fins do imposto de renda, quando dela resulte prejuízo para o Fisco, traduzido em redução ou postergação de pagamento do imposto".*

Este Conselho já enfrentou esta matéria, conforme acórdão 1301-001.629 do ilustre Conselheiro Paulo Jackson da Silva Lucas:

*DESPESAS. GLOSA. REGIME DE COMPETÊNCIA.*

*As despesas comprovadas incorridas e não apropriadas ao resultado em períodos anteriores, podem ser deduzidas mesmo após o período de competência. Incumbiria ao Fisco demonstrar que o registro de despesas após o período de competência provocou postergação no pagamento de tributo ou a redução indevida do lucro real e, sendo o caso, efetuar o lançamento com observância das disposições do art. 273 do Regulamento. Não sendo essa a hipótese dos autos, é de se cancelar a exigência.*

Há jurisprudência deste Conselho também em relação à exclusões extemporâneas no LALUR, conforme acórdão 10706728 da 7ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes:

*"LALUR - EXCLUSÕES EXTEMPORÂNEAS - O fato de a empresa não ter observado o regime de competência na apropriação de valores controlados na parte "B" do LALUR não basta para a não aceitação da exclusão, se não mostrados prejuízos reais para o fisco com a postergação."*

A autoridade fiscal não trouxe aos autos qualquer evidência ou mesmo afirmação de que tais valores glosados não tenham sido incorridas ou comprovadas.

Tampouco, demonstrou que tal postergação da despesa trouxe efeitos danosos ao Fisco.

Pelo contrário, a Recorrente demonstrou que deduziu uma despesa (ou efetuou uma exclusão no Lalur) 09 anos após o período em que poderia tê-lo feito e utilizando do valor original sem qualquer correção ou juros.

Em outras palavras: adiantou recursos ao Fisco para recuperá-lo apenas 09 depois e sem qualquer correção.

O único fundamento para o lançamento foi a inobservância do regime de competência, o que levou à glosa do prejuízo fiscal utilizado.

Desta sorte, entendo que esta parcela do débito deve ser cancelada, pois, não tendo sido demonstrado qualquer prejuízo ao Erário, o reconhecimento de despesa em períodos posteriores ao de sua ocorrência é permitida pela legislação tributária.

Já na 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara prevaleceu o entendimento de que a despesa em referência não poderia ser convertida em prejuízo fiscal, e deveria ter observado o regime de competência, justificando-se o lançamento porque houve redução indevida do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Neste sentido o voto vencedor do acórdão recorrido:

Coube-me a incumbência do voto vencedor, que deve versar apenas sobre (i) a compensação indevida, no ano-calendário de 2009 (objeto da autuação), de despesas do ano-calendário de 2000, como se estas tivessem a natureza de prejuízo fiscal, e (ii) a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

Passando ao primeiro ponto, vale destacar, antes de tudo, as palavras da Fiscalização, no item 5.1 do Termo de Verificação Fiscal:

[...]

Por sua vez, a recorrente revela que tal importância decorreu do reconhecimento de dívidas assumidas para com a FRG, advindas da ampliação de benefícios previdenciários a aposentados até 31 de dezembro de 1997. Assim, a contribuição destinada a tal cobertura deveria submeter-se, como declara na peça recursal, à regra fiscal vigente na data em que se reconheceu devedora, isto é, em 14/12/2000, quando assinou o contrato de confissão de dívida. Portanto, é inadmissível que se dê o tratamento de prejuízo fiscal à contribuição correlata à obrigação de cobrir o déficit previdenciário da FRG. Prejuízo, como se sabe, resulta da diferença a favor das despesas, quando estas superam as receitas, ao passo que a contribuição em referência constitui pagamento (devido) de obrigação contratada. Nesse sentido, tratando-se, como efetivamente se trata, de despesa, seu aproveitamento para fins fiscais, reduzindo o IRPJ e a CSLL, curva-se ao regime de competência. Na forma do artigo 6º, § 5º, do Decreto-lei nº 1.598/1977, a inobservância a esse regime só empresta fundamento para lançamento de tributo ou diferença de tributo caso acarrete (i) postergação do pagamento do tributo para exercício posterior àquele em que seria devido, ou (ii) redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

Nas circunstâncias do caso concreto, não há que se falar em postergação de tributo, pois, a teor da informação incontroversa à fl. 180, a recorrente apurou prejuízo fiscal no ano-calendário de 2000, como traduz a DIPJ/2001. Diante disso, a compensação realizada no Lalur reduziu indevidamente o lucro real e a base de cálculo da CSLL no ano-calendário de 2000, motivo por que deve ser mantida a glosa.

Observe-se que o Conselheiro Relator do voto vencido integrado ao acórdão recorrido, centrando foco na preclusão temporal para retificação da DIPJ referente ao ano-calendário 2000, apontada na acusação fiscal, concluiu que:

Pois bem, o ponto central é verificar se a postergação do reconhecimento da despesa acabou por resultar na indevida redução do imposto.

Como visto, a contribuinte alega que deixou de proceder com o reconhecimento da despesa ao período-base em que ela foi gerada, de forma a postergá-la a momento ulterior. Sua justificativa para tanto foi de que realizou uma provisão para cobertura da obrigação, não sendo à época deduzida para fins fiscais, como despesa.

Isso porque seguiu a recomendação da CVM, realizando o lançamento contábil das dívidas contraídas até 1998 à conta de lucros acumulados, tendo como contrapartida a provisão, no mesmo momento.

Adiante, aduz que o racional está amparado por meio dos contratos firmados à época com a Fundação de Previdência e Assistência Social. Conforme se infere do TVF à fl. 178, a Recorrente apresentou a fiscalização todos os documentos que suportam o

montante lançado em 2009, embora a fiscalização tenha entendido que foi realizado fora do período de competência. Confira-se:

[...]

Ainda afirma, que somente em 2003, por meio de um segundo instrumento, foi previsto o pagamento de 144 parcelas mensais e sucessivas, momento que passou possuir certeza e liquidez aos referidos débitos e adquiriu a qualidade de despesa, passando a ser dedutível para fins fiscais, nos termos do art 299 do RIR/99, bem como art. 13, V da Lei nº 9.249/95.

Aliado a isso, conclui que o fato de não ter seguido o regime da competência para o reconhecimento de despesa (regra), não implica necessariamente na redução indevida do art. 273 do RIR, pois não houve um efeito adverso ao fisco em detrimento da postergação.

Desse modo, entendo que os argumentos trazidos e as provas carreadas nos autos são suficientes pra combater a autuação fiscal.

Ainda que a Recorrente veio a realizar o lançamento em 2009 como prejuízo fiscal sem reverter a provisão realizada em 2000, não restou comprovado nos autos um efeito adverso dessa conduta ao Fisco. Desse modo, por mais que a Recorrente não tenha retificado sua escrita contábil-fiscal, isto é, registrando as repercussões nos resultados de cada período de apuração subsequente até o ano de 2009, entendo que deva prevalecer o princípio da verdade material, em que impõe-se sejam sanadas as falhas, omissões e enganos eventualmente cometidos pelo contribuinte.

Aliado a isso, a Recorrente trouxe aos autos os documentos comprobatórios que suportam a dedutibilidade das despesas postergadas.

Assim, dada a ausência legislativa a respeito do limite temporal para o aproveitamento e os motivos acima expostos, entendo que deve ser cancelada o lançamento fiscal nesse ponto.

Dessa forma, os dois Colegiados chegaram a conclusões diferentes em face da mesma acusação fiscal (compensação indevida de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL tendo por referência despesa do ano-calendário 2000 lançada como prejuízo fiscal e base negativa acumulados apenas em 2009), extraindo distintas interpretações da legislação de regência, em especial o art. 273 do RIR/99.

Registre-se, por oportuno, que o paradigma nº 1201-001.542 não foi objeto de recurso especial pela PGFN, e os autos do processo administrativo nº 16682.720878/2013-04 somente foram apreciados por esta 1ª Turma no que se refere aos questionamentos da Contribuinte contra à exigência concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e multa proporcional, conforme Acórdão nº 9101-004.067.

Por tais razões, o recurso especial da Contribuinte deve ser CONHECIDO.

#### Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

A PGFN validamente demonstra que o acórdão recorrido inadmitiu a exigência de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas ao mesmo tempo da multa de ofício proporcional aplicada sobre os débitos de IRPJ e CSLL apurados no ajuste anual de 2009, ao passo que nos paradigmas indicados (Acórdãos nº 9101-002.434 e 9101-002.438), exigências semelhantes, também posteriores ao ano-calendário 2007, foram declaradas válidas.

Assim, o recurso especial da PGFN também deve ser CONHECIDO.

Recurso especial da Contribuinte - Mérito

A conduta sob análise, como já referido no enfrentamento da preliminar de conhecimento do recurso especial da Contribuinte, consiste em registro datado de 31/12/2009, na conta “Prejuízo Fiscal” da parte B do LALUR, no valor de R\$ 619.743.121,56, sob o histórico “Valor ref. Ao Prejuízo Fiscal gerado pelo lançamento, fora da competência, da assunção de dívidas da Fundação Real Grandeza, relativas ao período de 2001”, do qual decorrem as subsequentes utilizações, a partir de 2009, para compensação do lucro tributável.

A glosa promovida nestes autos está assim fundamentada:

Registrado equivocadamente esse montante no LALUR (haja vista que uma despesa incorrida na competência de 2000 foi registrada diretamente no ano-calendário de 2009 como prejuízo fiscal), o contribuinte compensou, então, indevidamente, nos anos-calendário de 2009, 2010 e 2011, as importâncias de R\$ 263.857.732,59, 198.122.932,95 e 157.762.456,02, respectivamente, perfazendo o montante de R\$ 619.743.121,56.

Certificou-se também, na ocasião, de que a falta de contabilização dessa despesa não acarretou pagamento a maior de IRPJ e CSLL em relação ao ano-calendário de 2000.

Assim, a utilização de despesas da competência de 2000, constituída na forma de prejuízo fiscal, nos anos-calendário de 2009, 2010 e 2011, reduziu de forma indevida o lucro real e a base de cálculo da CSLL nestes últimos períodos de apuração e, conseqüentemente, o IRPJ e a CSLL devidos, impondo-se, portanto, a glosa das referidas compensações.

[...]

Tendo em vista que a constatação do fato (compensação indevida do montante de R\$ 619.743.121,56, como prejuízo fiscal, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, nos anos-calendário de 2009, 2010 e 2011) e toda argumentação no sentido de que tal compensação foi indevida, já terem sido, minuciosamente, detalhadas no item 2 do Termo de Verificação Fiscal lavrado no curso do procedimento fiscal realizado anteriormente (com a ciência do contribuinte em 29/08/2013, constituindo parte integrante e inseparável do auto de infração constante do processo nº 16682-720.878/2013-04), optamos, ao invés de repetir aqui tudo o que já foi dito lá, por anexar o referido Termo de Verificação Fiscal (ANX-1-PROC- 16682720878201304-TVF), acompanhado de toda documentação relacionada ao seu item 2 (todos os demais documentos cujos títulos começam por ANX-1-PROC- 16682720878201304).

[...]

Do referido Termo de Verificação Fiscal lavrado no procedimento anterior (e-fls. 177/189) destaca-se:

No dia 03/10/12, a fiscalizada foi intimada (TIF\_04) a apresentar a documentação comprobatória referente a saldo de prejuízo fiscal no montante de R\$ 355.885.388,97, constante de lançamento de 31/12/2009, informado na fl. 22 do Livro LALUR (nº de ordem 22) (F1.85 - RESP\_TIF\_02).

Em resposta de 30/10/2012, a fiscalizada afirmou que o referido saldo de prejuízo fiscal era oriundo de contrato assinado em 14/12/2000 com sua entidade fechada de previdência complementar, a Real Grandeza - Fundação de Previdência e Assistência Social, pelo qual assumia dívida desta última (de forma a conter um Déficit Técnico) no montante de R\$ 619.743.121,56, (Fls. 06 a 13 - RESP\_TIF\_04).

Ocorre, todavia, que a fiscalizada **só veio a contabilizar a despesa (da competência de 2000) com sua Fundação de Previdência e Assistência Social no ano-calendário de 2009.** Para tanto, **registrou diretamente no LALUR** (do ano-calendário de 2009), **como prejuízo fiscal**, o mesmo montante de R\$ 619.743.121,56 (Fl. 05 - RESP\_TIF\_04).

Uma vez registrado erroneamente o valor no LALUR (na medida em que uma despesa do período de competência de 2000 foi registrada em 2009 diretamente como prejuízo fiscal), a fiscalizada compensou o montante nos anos-calendário de 2009, 2010 e 2011, conforme demonstrado abaixo.

[...]

No dia 12/11/12 (TIF\_05), a fiscalizada foi intimada a apresentar: a) o relatório consolidado pelo atuário independente que apontou um déficit técnico no montante de R\$ 619.743.121,56 em 31/12/1999; b) o lançamento contábil (partida e contrapartida) do montante mencionado no item anterior; c) uma relação com todos os valores pagos (até o presente momento) à empresa REAL GRANDEZA - FUNDAÇÃO DE PREVIDÊNCIA E ASSISTÊNCIA SOCIAL por conta exclusivamente do contrato; todos os lançamentos contábeis (partida e contrapartida) dos valores pagos (até o presente momento); a comprovação dos valores pagos; todos e quaisquer ajustes registrados na contabilidade e no livro LALUR por conta do lançamento do montante de R\$ 619.743.121,56 fora do período de competência.

No dia 19/04/2013, encaminhou demonstrativos contendo valores referentes às parcelas pagas, aos juros e à atualização monetária (ver Fls. 46 a 57 RESP\_TIF\_08).

No dia 21/06/2013, a fiscalizada apresentou documentação complementar (RESP\_TIF\_09).

Para que se faça uma análise sobre o procedimento adotado pela fiscalizada, faz-se necessário que sejam feitas algumas considerações sobre a legislação aplicável.

[...]

De acordo com os preceitos legais citados, para que seja dado adequado tratamento tributário ao fato, deve ser verificada a repercussão, na apuração do IRPJ e da CSLL, considerando-se a dedução da despesa tanto em seu correto período de competência (2000), como no período em que a mesma foi contabilizada pela contribuinte (2011).

No caso em tela, se a contabilização da despesa tivesse sido feita em seu correto período de competência, qual seja, o ano-calendário de 2000, e de acordo com a DIPJ 2001 apresentada pelo contribuinte, haveria apenas uma majoração, no período, do prejuízo fiscal apurado de R\$ 99.196.119,45 para R\$ 718.939.241,01, e uma majoração da base negativa da CSLL apurada de R\$ 331.921.722,72 para R\$ 951.664.844,28 (Ver DOC DIPJ 2001), já que as despesas não contabilizadas somaram R\$ 619.743.121,56.

Saliente-se não ter ocorrido, em 2000, em função da falta de contabilização destas despesas, pagamento a maior de IRPJ ou de CSLL.

A utilização de despesas da competência do ano-calendário de 2000, constituída na forma de prejuízo fiscal, no ano-calendário de 2011, reduziu de forma indevida o lucro real e da base de cálculo da CSLL neste último período de apuração destes tributos, impondo-se a aplicação dos artigos mencionados acima (art. 247, § 1º c/c art. 273 caput, II, e §§1º e 2º do Decreto nº 3.000/99 - Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999).

Em outras palavras, a utilização deste montante como prejuízo fiscal deve ser glosada.

Em outras palavras, devem ser glosadas as despesas erroneamente deduzidas no ano-calendário de 2011 (ou seja, fora de seu período de competência).

Todavia, não é demais lembrar que a dedução de despesas e custos é uma prerrogativa da fiscalizada, mas quando exercida deve atender à lei comercial (art. 247, §1º, RIR/99), de forma que deve ser feita com observância do regime de competência dos exercícios, conforme preceitua o art. 177 da Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações):

[...]

Assim, se a fiscalizada pretendia aproveitar-se de deduções relativas a exercícios anteriores, deveria fazer repercutir tais deduções nos resultados dos respectivos períodos, ainda que mediante retificação da sua escrita contábil-fiscal.

Portanto, a fiscalizada deveria ter retificado sua DIPJ referente ao ano-calendário de 2000, de forma a beneficiar-se da dedução de um prejuízo fiscal maior em anos posteriores.

Ocorre, todavia, que a retificação de declarações entregues à Receita Federal está sujeita a preclusão temporal no prazo de cinco anos, contados das datas em que as declarações que devem ser retificadas foram apresentadas.

A determinação desse prazo resulta do Parecer Cosit n.º 48, de 7 de julho de 1999, que concluiu:

*7. Do exposto e considerando que a legislação é silente quanto ao prazo em referência, e que a Fazenda Pública possui prazo decadencial de cinco anos para exercer seu direito de lançamento, o contribuinte também deve se sujeitar a esse prazo no que tange ao seu direito de retificar a declaração de rendimentos, por se tratar de situações equivalentes.*

A autoridade fiscal, portanto, discorda do aproveitamento, no período autuado, de despesa que, se registrada no ano-calendário 2000, supostamente aumentaria o prejuízo fiscal e a base negativa de CSLL originalmente apurados pela Contribuinte. Entende que a inobservância do regime de competência resultou em redução indevida do lucro tributável no período autuado, inclusive porque a Contribuinte deveria ter retificado a DIPJ do ano-calendário 2000, mas assim não procedeu porque já preclusa tal possibilidade.

Constam às e-fls. 201/210 os esclarecimentos prestados pela Contribuinte em face do Termo de Intimação n.º 04, lavrado no procedimento fiscal anterior, em especial o “Termo de Reconhecimento e Consolidação de Dívidas, Obrigações de Pagamento e Outras Avenças” celebrado entre a Contribuinte e Real Grandeza – Fundação de Previdência e Assistência Social em 14 de dezembro de 2000, do qual destaca-se:

1. FURNAS, por este instrumento particular e na melhor forma de direito, reconhece e declara dever à REAL GRANDEZA a importância de R\$ 619.743.121,56 (...), referida a 31 de dezembro de 1999, e que, como obrigação líquida e certa, se obriga a pagá-la em 144 (...) parcelas mensais e sucessivas, no valor de R\$ 6.356.727,82 (...) cada uma, vencendo-se a primeira em 26 de janeiro de 2001 e, as seguintes, no dia 26 dos meses subsequentes, conforme autorizado pelas Resoluções n.º 021/2037, de 07.11.2000, da Diretoria, e n.º 003/214, de 14. 11.2000, do Conselho de Administração.
- 1.1. A dívida reconhecida neste TERMO refere-se à: a) formação da parte das reservas matemáticas necessárias à cobertura dos valores de benefícios concedidos e a conceder correspondentes ao tempo de serviço anterior à filiação à REAL GRANDEZA, de participantes fundadores e não-fundadores; b) formação da parte das reservas matemáticas necessárias à cobertura dos valores de benefícios, concedidos e a conceder, correspondentes à incorporação ao salário da Participação nos Lucros, na forma do Decreto-lei n.º 1.971/82; e c) formação da parte das reservas matemáticas necessárias à cobertura dos valores de benefícios decorrentes da não aplicação do teto de benefícios e limite de idade, na forma dos Decretos n.º 81.240/78 e n.º 87.091/82, a participantes filiados à REAL GRANDEZA entre as respectivas datas de início de vigência desses Decretos e das correspondentes adaptações da Regulamentação do Programa Previdenciário.

Às e-fls. 221/233 constam planilhas de atualização da dívida reconhecida e as informações quanto ao seu pagamento de 27/12/2010 a 31/10/2012, além de informações acerca de encargo decorrente de outro acordo datado de 11/12/2003, no valor de R\$ 88.924.980,17, e pago de 26/01/2004 a 26/09/2004.

Em resposta ao Termo de Intimação n.º 09 lavrado no procedimento fiscal anterior, a Contribuinte prestou os esclarecimentos de fls. 239/516, apresentando *Laudo correspondente*

ao déficit atuarial que originou a dívida, bem como cópia do lançamento contábil referente ao reconhecimento da dívida, informando que o montante foi contabilizado a débito da conta de Lucros Acumulados (conta 24801) e a crédito da conta com Fundação Real Grandeza. O laudo referido tem como data base 31/05/1999 e o lançamento contábil em questão, como se vê na transcrição abaixo, está datado de 29/01/1999:

FURNAS CENTRAIS ELETRICAS S.A.		EMITIDO EM 16/04/1999		FVBF27							
RJ RIO DE JANEIRO DEMAC		DOCUMENTO DE INFORMACOES PARA CONTABILIZACAO		PAG- 1							
		DICS SEM ERROS		Fl. 248							
				A DOPCF 0118 29011999 B							
HISTORICO											
T SEQ	R LAN L FOR CONTA	CODIGO SC AUXILIAR	DAQ DR	NC UC CF	ORIGEM/COMPLEM.	TIPO REC/ DESP	T SEQ R LAN	P ITEM	CUST IMOB UN	QUANT.	VALOR EM REAIS
H 001	1 29/01/99										
H 001	2										
H 001	3										
H 001	4										
H 001	5										
H 001	6										
H 001	7										
C 001	51 615021101 01				3966 191 DIV-001						25.368.699,24
C 002	51 24801 00				29011999						1.179.586.000,00
C 003	F 61 221714 00				T00000175						1.204.754.699,24
REGISTROS GERADOS = 15											
TOTAL DE DEBITO 1.204.754.699,24											
TOTAL DE CREDITO 1.204.754.699,24											
PREPARADO POR..... MATRICULA FR17070											

Em impugnação ao presente lançamento (e-fls. 623/663), a Contribuinte relatou que:

Importante, nesse ponto, esclarecer a situação fática que deu origem ao citado prejuízo fiscal licitamente registrado pela ora Impugnante.

Com efeito, em 1999, segundo orientação emanada da Comissão de Valores Mobiliários - CVM, FURNAS fez o lançamento contábil de dívidas contraídas, até 1998, para com a Fundação administradora do fundo de pensão dos seus FURNAS funcionários, diretamente à conta de lucros acumulados e, em contrapartida, registrou o montante de R\$ 999.770 mil a título de provisão para cobertura da citada obrigação.

No ano de 2000, foi assinado um primeiro contrato de confissão de dívidas, no montante de R\$ 619.743 mil, tendo sido, em 2003, firmado um segundo contrato de confissão de dívidas, no montante de R\$ 240.348 mil.

Dessa forma, FURNAS reverteu o lançamento de R\$ 999.770 mil, baixando a provisão, registrando, por conseguinte, a obrigação resultante dos dois contratos assinados (R\$ 860.091 mil).

Em decorrência, a importância de R\$ 999.770 mil não foi deduzida da base tributável do IRPJ e da CSLL, naqueles momentos, por se tratar de baixa provisão, de modo que, tampouco os totais dos dois contratos celebrados (R\$860.091 mil) foram deduzidos, à época, como despesa.

Cumprido distinguir o conteúdo de cada um dos dois instrumentos contratuais firmados entre FURNAS e a FRG, o primeiro em 2000 e o segundo, em 2003.

O primeiro, denominado *Termo de Confissão de Dívidas*, tratava-se do reconhecimento de débitos de FURNAS para com a FRG, advindos da ampliação de benefícios previdenciários aos associados desta última.

Com efeito, a obrigação de FURNAS de efetuar dotações para a cobertura das reservas matemáticas já estava formalmente prevista desde 1990. Dessa forma, não ocorreu um fato extraordinário no ano de 1998 que significasse a assunção de uma nova obrigação, mas sim a negociação de uma dívida existente.

Em tal negociação ficou acordado que FURNAS passaria a contribuir com quotas extras para cobrir déficit referente ao tempo de serviço anterior à filiação à FRG, à incorporação ao salário da participação nos lucros e à retirada do teto de benefícios e limite de idade, sendo que parte do valor provisionado (R\$487.613 mil) referia-se ao déficit dos empregados aposentados até 31 de julho de 1998.

Por conseguinte, no que tange a essa primeira avença, o dever jurídico de FURNAS, no sentido de dar cobertura ao déficit financeiro da FRG originado dos benefícios assegurados, surgiu em 1990 - sob o ângulo da obrigação geral assumida - tendo posteriormente se realizado paulatinamente, à medida em que iam sendo concedidas as aposentadorias de 1990 até julho de 1998.

Note-se que a supramencionada dívida foi dividida em 144 parcelas mensais e sucessivas, tendo vencido a primeira em 26 de janeiro de 2001.

Foi em decorrência dessa situação que se procedeu ao ajuste recomendado pela CVM, que determinou o lançamento contábil das dívidas contraídas até 1998 diretamente à conta de lucros acumulados, no encerramento do ano-calendário de 1999, e a contrapartida constituída a título de provisão, no mesmo momento.

No que toca ao segundo contrato, firmado em 2003, refere-se à cobertura da parcela da Reserva a Amortizar prevista no Plano de Benefícios Definidos, integrante do Programa Previdenciário da Fundação Real Grandeza.

Muito embora o estatuto e a regulamentação do Programa Previdenciário da FRG já contivessem cláusula atribuindo às patrocinadoras, aí incluída FURNAS, a obrigação primordial de recolher à Fundação contribuições e outros encargos de sua responsabilidade, o segundo contrato centra-se no débito concernente à aludida Reserva a Amortizar, reportando-se, também, à LC nº 109/2001, que baixou disciplina legal das entidades de previdência complementar, de modo que os seus arts. 18 e 19 assim dispõem:

[...]

Tendo em vista que a obrigação relativa à Reserva a Amortizar não havia sido contratada até aquela data (2003), as partes anuíram que fosse estipulado, no segundo instrumento, seu pagamento também em 144 parcelas mensais e sucessivas.

O que se demonstra com essa síntese do histórico, é que o objetivo dos dois instrumentos avençados foi o de compelir a Patrocinadora - FURNAS, ora Impugnante - a honrar o seu compromisso perante à FRG, restabelecendo-se o equilíbrio financeiro dessa última, com o saneamento do déficit gerado pelo custeio de benefícios adicionais concedidos aos seus filiados e pela constituição de reserva técnica, nos termos da Lei de regência das entidades da Previdência Complementar.

Nota-se, desse modo, que as contribuições em apreço possuem natureza de contribuição à entidade de previdência privada.

Com efeito, tomando por base o art. 299 do atual Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99), que estabelece o conceito geral e os requisitos para a dedutibilidade fiscal das despesas operacionais, temos que o pagamento das obrigações assumidas pela Impugnante junto à FRG são sim classificadas como despesas aptas a serem deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por atenderem aos requisitos para tanto, quais sejam, (i) seja ela necessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, (ii) seja usual ou normal, adequando-se em espécie e valores ao tipo de transações, operações e ao ramo de atividades desempenhadas, e (iii) que ela seja escriturada e amparada por documentação idônea.

Note-se que Furnas inicialmente lançou a obrigação assumida com o Fundo de Pensão dos seus funcionários na forma de uma provisão, quando não se tinha condições de conferir certeza e liquidez à dívida

Somente após a assinatura dos contratos, que imprimiram certeza e liquidez aos referidos débitos é que eles adquiriram a qualidade de "despesas", cuja dedutibilidade estava assegurada pelo art. 13, V da Lei nº 9.249/95, *verbis*:

[...]

A partir do momento em que os instrumentos contratuais definiram as regras de pagamento dessas dívidas, as despesas já se tornaram incorridas, passando a ser dedutíveis.

Nesse esteio, não haveria impedimento a que se computasse a despesa operacional em período posterior desde que isto não configure postergação de pagamento de imposto nem redução indevida do lucro real, conforme dispõe o artigo 273 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n.º 3.000/1999):

[...]

Ora, certo é que quando uma despesa escriturada - e genuinamente comprovada por intermédio de documentação hábil e idônea - não é deduzida na demonstração de resultado do período-base a que se refere, ocorre uma **postergação do efeito desse gasto** na determinação do IRPJ e do CSLL, **porém, a rigor, esse efeito é pró-Fisco, provocando um recolhimento à maior dos tributos epigrafados, haja vista as respectivas bases de cálculo ter sido superiores às que seriam corretas.**

Aludido reflexo também ocorre com relação a exclusões extemporâneas nos ajustes efetuados na Demonstração do Lucro Real. A exclusão postergada não causa impacto negativo ao imposto de renda devido, mas sim um efeito oposto, de recolhimento a maior no período de competência em que não foi originalmente aproveitada.

Então, nada impede que seja considerada em período-base subsequente ao de sua competência, tratando-se de mero balanceamento do imposto ANTECIPADO A MAIS.

Em suma, a Contribuinte provisionou a dívida em referência no ano-calendário 1999, em contrapartida à conta de Lucros Acumulados, sem trânsito por resultado, mas entende que, com a assinatura dos contratos, no ano-calendário 2000, tais valores teriam sua dedutibilidade assegurada no âmbito tributário.

Não se trata, portanto, de despesa simplesmente não contabilizada, mas sim de obrigação reconhecida contabilmente em contrapartida a conta de Lucros Acumulados, possivelmente por se referir a ajuste imputável a exercício anterior, consoante determina a Lei n.º 6.404/76:

Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

I - balanço patrimonial;

II - demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;

III - demonstração do resultado do exercício; e

IV – demonstração dos fluxos de caixa; e (Redação dada pela Lei n.º 11.638, de 2007)

V – se companhia aberta, demonstração do valor adicionado. (Incluído pela Lei n.º 11.638, de 2007)

[...]

§ 5º As notas explicativas devem: (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

[...]

IV – indicar: (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

[...]

h) os ajustes de exercícios anteriores (art. 186, § 1º); e (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

[...]

Art. 186. A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados discriminará:

I - o saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores e a correção monetária do saldo inicial;

II - as reversões de reservas e o lucro líquido do exercício;

III - as transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo ao fim do período.

§ 1º Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.

§ 2º A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados deverá indicar o montante do dividendo por ação do capital social e poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido, se elaborada e publicada pela companhia.

[...]

Segundo a mesma lei, se desta apropriação resultarem prejuízos acumulados, tal montante deve ser deduzido do resultado do exercício antes de qualquer participação (art. 189), o que pode inviabilizar o pagamento de dividendos, dependentes de lucro líquido do exercício ou de outros resultados acumulados em contas de patrimônio líquido, na forma de seu art. 201.

Ocorre que somente em 2009 a Contribuinte teria notado que o registro contábil procedido em 1999 suprimira, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do ano-calendário 2000, os efeitos da despesa que reputou dedutível neste último período e que, sob esta premissa, prestar-se-ia a aumentar o prejuízo fiscal e a base negativa de CSLL apurados naquele período.

Em recurso especial, a Contribuinte argumenta inexistir prova de que a postergação da despesa trouxe efeito prejudicial ao Erário, inclusive porque seria inquestionável a dedutibilidade do valor tardiamente registrado, inexistindo ofensa ao art. 273 do RIR/99. Afirma não haver controvérsia acerca da dedutibilidade dos valores em questão e argumenta que *a postergação da despesa seria sempre favorável ao Fisco*, aduzindo que no caso, em tese, *a Recorrente adiantou recursos ao Fisco, recuperando-os apenas 09 anos depois em valor histórico, isto é, sem qualquer correção monetária*.

Inicialmente esclareça-se ser imprópria a afirmação de que houve adiantamento de recursos ao Fisco, vez que a apuração original do lucro tributável no indicado ano-calendário 2000 fora deficitária, sendo inexigíveis IRPJ e CSLL no ajuste anual daquele período. A autoridade lançadora consignou tal circunstância na acusação fiscal e às e-fls. 517/566 consta a correspondente DIPJ, com indicação de prejuízo fiscal no valor de R\$ 99.196.119,45 e base negativa de CSLL no valor de R\$ 331.921.722,72.

Quanto à dedutibilidade do encargo em questão, nada neste sentido foi afirmado pela autoridade fiscal, que se limitou a negar efeitos à conduta da Contribuinte de, mediante reconhecimento de uma despesa supostamente referente ao ano-calendário 2000, reduzir indevidamente o lucro tributável em 2009, sem a prévia retificação da DIPJ daquele período, já alcançada pela preclusão.

De toda a sorte, vale consignar que a 1ª Turma da 3ª Câmara, mais uma vez provocada a apreciar a questão, em razão de recurso voluntário interposto contra equivalente glosa de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas promovida no ano-calendário 2010, além da glosa dos encargos financeiros correspondentes à dívida contraída, decidiu, por maioria

de votos<sup>2</sup>, negar validade ao procedimento da Contribuinte. O Conselheiro Relator Roberto Silva Junior, além de invocar o entendimento expresso no acórdão recorrido, manifestou-se acerca da natureza dos valores deduzidos nos seguintes termos do voto condutor do Acórdão n.º 1301-003.020:

A par das razões alinhadas pelo Conselheiro Flávio Franco Corrêa, outras ainda podem ser aduzidas, a partir das alegações da própria recorrente, que sustenta a dedutibilidade da despesa. Nesse sentido, consta do recurso a seguinte afirmação:

Note-se, ainda, que não há qualquer controvérsia acerca do caráter operacional dos gastos incorridos com a assunção de dívida ou com os juros dela decorrentes, mas apenas em relação ao período correto para a apropriação da despesa.

E não poderia ser diferente, já que o art. 13, V, da Lei n.º 9.249/1995 é claro em admitir a sua dedutibilidade:

*"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 n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964:*

*[...]*

*V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;" (destaque da recorrente)*

Portanto, as despesas em questão atendem aos critérios de usualidade, habitualidade e normalidade do art. 299 do RIR/99.

De início, é importante salientar que o conceito de "contribuição não compulsória", referida no inciso V, do art. 13, da Lei n.º 9.249/1995, não abrange a assunção de dívidas, nem grandes aportes de recursos feitos em favor das EFPC. *Contribuição*, nesse contexto, são valores transferidos, de forma regular, periódica e sistemática, pela pessoa jurídica para EFPC, com o objetivo de custear o complemento de benefício previdenciário em favor dos empregados. Referida contribuição, na parte dedutível, se assemelha à contribuição de seguridade social incidente sobre a folha de pagamentos.

Essa compreensão vem da leitura do inciso V, do art. 13, da Lei n.º 9.249/1995, em conjunto com o § 2º do art. 11 da, Lei n.º 9.532/1997. Confira-se.

Lei n.º 9.249:

*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 n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964:*

*(...)*

*V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica; (g.n.)*

Lei n.º 9.532:

---

<sup>2</sup> Os membros do Colegiado acordaram, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reduzir o valor da multa isolada, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e Amélia Wakako Morishita Yamamoto, que votaram por dar provimento parcial em maior extensão, cancelando a infração relativa à exclusão indevida. O Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto votou por dar provimento parcial ao recurso em menor extensão, mantendo a exigência da parcela de multa isolada, ainda que em concomitância com a multa de ofício de 75% lançada e mantida.

*Art. 11. A dedução relativa às contribuições para entidades de previdência privada, a que se refere a alínea "e" do inciso II do art. 8º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, somada às contribuições para o Fundo de Aposentadoria Programada Individual FAPI, a que se refere a Lei n.º 9.477, de 24 de julho de 1997, cujo ônus seja da pessoa física, fica limitada a doze por cento do total dos rendimentos computados na determinação da base de cálculo do imposto devido na declaração de rendimentos.*

(...)

*§ 2º Na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, o valor das despesas com contribuições para a previdência privada, a que se refere o inciso V do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, e para os Fundos de Aposentadoria Programada Individual FAPI, a que se refere a Lei nº 9.477, de 1997, cujo ônus seja da pessoa jurídica, não poderá exceder, em cada período de apuração, a vinte por cento do total dos salários dos empregados e da remuneração dos dirigentes da empresa, vinculados ao referido plano. (redação vigente em 2000) (g.n.)*

Nesse contexto normativo, a expressão "*contribuição não compulsória*" é o oposto de "*contribuição compulsória*".

O adjetivo *compulsória* indica a contribuição instituída por lei. Já a expressão *não compulsória* evidencia a origem contratual da obrigação. As contribuições compulsórias são aquelas feitas para a Previdência Social, com a finalidade constitucional de financiar os benefícios do regime geral de previdência. As não compulsórias são as que financiam benefícios complementares, proporcionados por entidades privadas.

Verifica-se um paralelismo entre as duas contribuições. A primeira está vinculada à previdência oficial; a segunda, à previdência privada complementar. A paridade entre ambas se revela também no limite à dedutibilidade das contribuições não compulsórias. O § 2º do art. 11 da Lei nº 9.532, acima transcrito, estabelece para a citada contribuição um limite de dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da CSLL de 20% do total dos salários dos empregados e da remuneração dos dirigentes. Tal montante se aproxima do valor da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários.

Como se percebe, a contribuição não compulsória dedutível são valores repassados, mensal e sistematicamente, às entidades fechadas de previdência complementar, de forma paralela e análoga às contribuições para a previdência oficial.

Essa é a razão pela qual a assunção de dívida, como ocorreu no caso em tela, e demais aportes financeiros não se enquadram no conceito de contribuição a que se refere o inciso V do art. 13 da Lei nº 9.249/1995. Porém, ainda que a assunção de dívida pudesse ser enquadrada no conceito de contribuição não compulsória, a dedutibilidade estaria limitada, em cada período de apuração, a vinte por cento do total dos salários e da remuneração dos dirigentes da empresa, vinculados ao referido plano, devendo ser adicionado ao lucro líquido o que exceder a tal limite.

Considerando que a dívida foi assumida em 2000, o limite de dedutibilidade deve ser aferido levando em conta as despesas com salários de empregados e com remuneração de dirigentes incorridas naquele ano. A ficha 05A (fl. 527) da DIPJ do exercício 2011, ano base 2000, traz nas linhas 01 e 02 as despesas com *remuneração a dirigentes e a Conselho de Administração* e com *ordenados, salários, gratificações e outras remunerações a empregados*.

Os valores são, respectivamente, de R\$ 634.234,54 e R\$ 153.632.510,55.

Assim, no melhor cenário para a recorrente, o limite no ano base 2000 para deduzir as contribuições não compulsórias era de R\$ 30.853.349,02, ou seja, vinte por cento da soma da remuneração a dirigentes e empregados. O excesso havia de ser descartado, não se admitindo sua dedução em períodos subsequentes.

A recorrente, ignorando essa restrição, deduziu em 2009, 2010 e 2011 a totalidade da dívida assumida em 2000. E, além desse montante, deduziu também os juros.

Essa é a segunda infração.

A segunda infração foi assim descrita no Termo de Verificação Fiscal de fls. 166 a 181:

Os pagamentos realizados a título de juros sobre reconhecimento de dívida entre Furnas e a Real Grandeza, no montante de R\$ 98.490 mil (mais precisamente, R\$ 98.490.258,95), decorrem do contrato assinado em 14/12/2000, pelo qual Furnas assumiu dívida de sua entidade de previdência complementar (de forma a conter um Déficit Técnico), no montante total de R\$ 619.743.121,56, que o contribuinte compensou indevidamente a título de prejuízo fiscal, conforme vimos no subitem 5.1 deste Termo de Verificação Fiscal.

Com relação especificamente à parcela, referente aos pagamentos realizados a título de juros sobre reconhecimento de dívida entre Furnas e a Real Grandeza, no montante de R\$ 98.490.258,95, o fato de tal despesa não ter passado pelo resultado do exercício, por conta da adequação a comandos contábeis, não admite sua exclusão da apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, haja vista se tratar de uma exclusão não autorizada pela legislação tributária, que não encontra amparo em nenhuma das hipóteses admitidas pelo art. 250 do RIR/99. (fl. 173)

A segunda infração, como se percebe, é decorrência da primeira. Portanto, as mesmas restrições à dedutibilidade da dívida aplicam-se ao acessório, no caso, os juros.

É importante frisar, ademais, que a verificação da dedutibilidade das contribuições para entidades fechadas de previdência complementar não passa pelo exame dos requisitos de necessidade e normalidade (art. 299, §§ 1º e 2º do RIR), não obstante afirmação em contrário da recorrente. Tais requisitos servem de crivo para aferir se a despesa é ou não inerente ao exercício da atividade econômica da pessoa jurídica.

Há deduções, entretanto, que não se relacionam à atividade econômica do contribuinte, tendo natureza de benefício fiscal e finalidade extra-tributária. É o caso das contribuições para as EFPC, que mesmo não sendo usuais e necessárias ao exercício da atividade econômica, são incentivadas porque proporcionam aos empregados um benefício, tornando efetivo um direito que é dever de o Estado assegurar.

Por isso é ociosa a discussão acerca da presença dos requisitos de usualidade e necessidade. No caso concreto, basta constatar que os valores deduzidos não se enquadravam no conceito de contribuição não compulsória do inciso V do art. 13 da Lei nº 9.249/1995, nem atendiam aos requisitos do § 2º do art. 11 da Lei nº 9.532/1997.

Em suma, a violação do regime de competência, corretamente apontada pela Fiscalização, esconde a indedutibilidade da própria despesa.

Por essas razões, nesse ponto, o lançamento deve ser mantido.

Nestes autos, porém, como não há discussão acerca de encargos financeiros decorrentes da dívida contraída, desnecessária será a avaliação acerca da dedutibilidade do encargo originalmente assumido pela Contribuinte.

Isto porque também não se mostra plenamente válida a afirmação da Contribuinte de que não houve ofensa ao art. 273 do RIR/99, no suposto de que as orientações do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77 seriam dirigidas à inobservância do regime de competência e, no presente caso, a despesa nunca teria sido contabilizada.

É certo que, não sendo o caso, aqui, de deslocamento no tempo do registro contábil de uma despesa, não há como adicioná-la ao lucro líquido do período-base indevido e excluí-la do lucro líquido no período-base de competência, consoante orienta o Parecer COSIT nº 2/96 para implementar a determinação contida nos §§6º e 7º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77. Todavia, na hipótese de um encargo da pessoa jurídica ser reconhecido diretamente em conta patrimonial de Lucros Acumulados, a cogitação de ser ele dedutível na apuração do lucro

tributável em determinado período de apuração deveria resultar em exclusão, como previsto no mesmo dispositivo do Decreto-lei n.º 1.598/77:

Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

§ 2º - Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

§ 3º - Na determinação do lucro real **poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:**

**a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;**

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;

c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.

§ 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente. *(negrejou-se)*

O Decreto-lei n.º 1.598/77, na redação anterior às alterações da Lei n.º 12.973/2014, também disciplina a forma para tal registro:

Art 8º - O contribuinte deverá escriturar, além dos demais registros requeridos pelas leis comerciais e pela legislação tributária, os seguintes **livros**:

I - de **apuração de lucro real**, no qual:

a) serão lançados **os ajustes do lucro líquido do exercício, de que tratam os §§ 2º e 3º do artigo 6º;**

b) será transcrita a demonstração do lucro real (§ 1º);

c) serão mantidos os registros de controle de prejuízos a compensar em exercícios subsequentes (art. 64), de depreciação acelerada, de exaustão mineral com base na receita bruta, de exclusão por investimento das pessoas jurídicas que explorem atividades agrícolas ou pastoris e de outros valores que devam influenciar a determinação do lucro real de exercício futuro e não constem de escrituração comercial (§ 2º).

[...]

§ 1º - Completada a ocorrência de cada fato gerador do imposto, o contribuinte deverá elaborar demonstração do lucro real, que discriminará:

a) o lucro líquido do exercício do período-base de incidência;

b) os lançamentos de ajuste do lucro líquido (art. 6º §§ 2º e 3º), com a indicação, quando for o caso, dos registros correspondentes na escrituração comercial ou fiscal;

c) o lucro real.

~~§ 2º Os registros contábeis que forem necessários para a observância de preceitos da lei tributária relativos à determinação do lucro real, quando não devam, por sua natureza exclusivamente fiscal, constar da escrituração comercial, ou forem diferentes dos lançamentos dessa escrituração, serão feitos no livro de que trata o item I deste artigo ou em livros auxiliares.~~

§ 2º Para fins da escrituração contábil, inclusive da aplicação do disposto no § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, os registros contábeis que forem necessários para a observância das disposições tributárias relativos à determinação da base de cálculo do imposto de renda e, também, dos demais tributos, quando não devam, por sua natureza fiscal, constar da escrituração contábil, ou forem diferentes dos lançamentos dessa escrituração, serão efetuados exclusivamente em: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – livros ou registros contábeis auxiliares; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – livros fiscais, inclusive no livro de que trata o inciso I do caput deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º O disposto no § 2º deste artigo será disciplinado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009) *(negrejou-se)*

Logo, se a Contribuinte, como afirma, identificou no encargo em referência os contornos legais de dedutibilidade para o ano-calendário 2000, cumpria-lhe registrá-lo como exclusão naquele período. Necessário seria que assim procedesse para cogitar de algum aumento do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL antes apurados, e assim constituir saldo para compensação em períodos subsequentes, utilização esta sujeita aos limites fixados nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, bem como no art. 31 da Lei nº 9.249/95, este referente aos prejuízos não operacionais.

Contudo, sem promover este ajuste, não só na DIPJ, e nem mesmo na parte A de seu LALUR, a Contribuinte entendeu suficiente registrar diretamente na parte B daquele livro fiscal, e somente em 31/12/2009, o efeito final daquela exclusão, que reputou equivalente ao aumento do saldo acumulado de prejuízo fiscal a compensar. Frise-se que não se está aqui a tratar de registro tardio de exclusão, porque a Contribuinte se limitou a aumentar o saldo de prejuízo fiscal a compensar, controlado na parte B do LALUR.

Mas, ainda que se afaste o rigor formal, equiparando-se a conduta da Contribuinte ao registro tardio de uma exclusão, a compensação do prejuízo fiscal e da base negativa daí resultantes estaria obstaculizada porque já expirado o prazo para constituição deste direito em face da Fazenda Pública.

Isto porque, na ausência de norma específica a regradar a conduta, deve-se, por analogia, aplicar ao caso o disposto nos arts. 165 a 168 do CTN:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o

referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.

Parágrafo único. A restituição vence juros não capitalizáveis, a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar.

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; (Vide art 3 da LCp n.º 118, de 2005)

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

De fato, se o sujeito passivo apurasse tributo devido no ano-calendário 2000, e apenas posteriormente cogitasse da exclusão em questão, a retificação de sua apuração e o pleito do indébito daí resultante deveriam ser promovidos em até cinco anos contados da extinção do crédito tributário, ou seja, possivelmente até 31/03/2006, considerando o último vencimento previsto para recolhimento dos tributos apurados no ajuste anual<sup>3</sup>. Assim, por analogia, o mesmo prazo deve ser observado na hipótese de a apuração da Contribuinte, em razão de seu insucesso, não resultar em lucro tributável. E isto inclusive no que se refere à repercussão da Lei Complementar n.º 118/2005 que, consoante fixado em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 566.621, é aplicável os pleitos formulados a partir de 9 de junho de 2005:

DIREITO TRIBUTÁRIO – LEI INTERPRETATIVA – APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005 – DESCABIMENTO – VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA – NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VACATIO LEGIS – APLICAÇÃO DO PRAZO REDUZIDO PARA REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS AOS PROCESSOS AJUIZADOS A PARTIR DE 9 DE JUNHO DE 2005.

Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, §4º, 156, VII, e 168, I, do CTN.

A LC 118/2005, embora tenha se auto-proclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido.

Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada lei nova.

---

<sup>3</sup> Lei n.º 9.430/96:

Art. 6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.

§ 1º O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro será:

I - pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, se positivo, observado o disposto no § 2º;

II - compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, se negativo, assegurada a alternativa de requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior.

[...]

Inocorrência de violação à autonomia e independência dos Poderes, porquanto a lei expressamente interpretativa também se submete, como qualquer outra, ao controle judicial quanto à sua natureza, validade e aplicação.

A aplicação retroativa de novo e reduzido prazo para a repetição ou compensação de indébito tributário estipulado por lei nova, fulminando, de imediato, pretensões deduzidas tempestivamente à luz do prazo então aplicável, bem como a aplicação imediata às pretensões pendentes de ajuizamento quando da publicação da lei, sem resguardo de nenhuma regra de transição, implicam ofensa ao princípio da segurança jurídica em seus conteúdos de proteção de confiança e de garantia do acesso à Justiça.

Afastando-se as aplicações inconstitucionais e resguardando-se, no mais, a eficácia da norma, permite-se a aplicação do prazo reduzido relativamente às ações ajuizadas após a *vacatio legis*, conforme entendimento consolidado por esta Corte no enunciado 445 da Súmula do Tribunal.

O prazo de *vacatio legis* de 120 dias permitiu aos contribuintes não apenas que tomassem ciência do novo prazo, mas também que ajuizassem as ações necessárias à tutela dos seus direitos.

Inaplicabilidade do art. 2.028 do Código Civil, pois, não havendo lacuna na LC 118/05, que pretendeu a aplicação do novo prazo na maior extensão possível, descabida sua aplicação por analogia. Além disso, não se trata de lei geral, tampouco impede a iniciativa legislativa em contrário.

Reconhecida a inconstitucionalidade art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão-somente às ações ajuizadas após o decurso da *vacatio legis* de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005.

Aplicação do art. 543-B, §3º, do CPC aos recursos sobrestados.

Recurso extraordinário desprovido.

Logo, em 2009 seria aplicável o prazo fixado na forma da Lei Complementar nº 118/2005, a evidenciar a prescrição do direito de a Contribuinte valer-se de crédito decorrente de exclusão que deixou de ser computada na apuração do IRPJ e da CSLL no ano-calendário 2000.

Acrescente-se que a caracterização de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL como direito de crédito em face da Fazenda Nacional é inconteste ao menos desde a edição da Lei nº 9.964/2000, que permitiu, nos termos a seguir transcritos, a utilização destes saldos para quitação de encargos sobre débitos alcançados pelo Programa de Recuperação Fiscal – REFIS:

Art. 1º É instituído o Programa de Recuperação Fiscal – Refis, destinado a promover a regularização de créditos da União, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições, administrados pela Secretaria da Receita Federal e pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, com vencimento até 29 de fevereiro de 2000, constituídos ou não, inscritos ou não em dívida ativa, ajuizados ou a ajuizar, com exigibilidade suspensa ou não, inclusive os decorrentes de falta de recolhimento de valores retidos.

[...]

§ 7º Os valores correspondentes a multa, de mora ou de ofício, e a juros moratórios, inclusive as relativas a débitos inscritos em dívida ativa, poderão ser liquidados, observadas as normas constitucionais referentes à vinculação e à partilha de receitas, mediante:

I – compensação de créditos, próprios ou de terceiros, relativos a tributo ou contribuição incluído no âmbito do Refis;

II – a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido, próprios ou de terceiros, estes declarados à Secretaria da Receita Federal até 31 de outubro de 1999.

§ 8º Na hipótese do inciso II do § 7º, o valor a ser utilizado será determinado mediante a aplicação, sobre o montante do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa, das alíquotas de 15% (quinze por cento) e de 8% (oito por cento), respectivamente.

Ainda que não mais exista prazo para compensação de prejuízos fiscais e bases negativas e CSLL, há prazo para o sujeito passivo evidenciar a apuração de tais valores a compensar. Inadmissível, portanto, a constituição de crédito em face da Fazenda Nacional mediante retificação, em 31/12/2009, dos saldo de prejuízos fiscais e bases negativas a compensar por conta de exclusão que a Contribuinte reputa admissível em razão de despesa não deduzida na apuração do lucro tributável do ano-calendário 2000.

Vale ainda recordar que, para além da analogia antes firmada, o Decreto n.º 20.910/32 também fixa em cinco anos o prazo para manifestação de direito contra a Fazenda Nacional:

Art. 1º - As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda Federal, Estadual ou Municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem.

Por fim, cabe esclarecer que embora o Decreto-lei n.º 1.598/77 não obrigue o sujeito passivo a promover exclusões na apuração do lucro líquido<sup>4</sup>, disto não decorre a faculdade de alocar tais exclusões quando bem aprover à Contribuinte, consoante interpretação veiculada na Instrução Normativa SRF n.º 51/95<sup>5</sup>:

Art. 26. Para efeito de determinação do lucro real, as exclusões do lucro líquido, em anos-calendário subsequentes ao em que deveria ter sido procedido o ajuste, não poderão produzir efeito diverso daquele que seria obtido, se realizadas na data prevista.

§ 1º As exclusões que deixarem de ser procedidas, em ano-calendário em que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal, terão o mesmo tratamento deste.

§ 2º O disposto neste artigo alcança, inclusive:

- a) a parcela dedutível em cada ano-calendário (art. 426, § 1º, do RIR/94), correspondente à diferença da correção monetária complementar IPC/BTNF relativa aos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1989 (art. 40, § 2º, do Decreto n.º 332, de 4 de novembro de 1991);
- b) a parcela dedutível em cada ano-calendário (art. 424 do RIR/94), correspondente ao saldo devedor da diferença de correção monetária complementar IPC/BTNF.

---

<sup>4</sup> Na dicção do art. 6º, §3º do Decreto-lei n.º 1.598/77, "na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício" os valores ali especificados, diversamente do disposto em seu §2º, que obriga o sujeito passivo a promover adições, ao estipular que "na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício" os ajustes mencionados.

<sup>5</sup> No mesmo sentido, a Instrução Normativa SRF n.º 11, de 1996:

Art. 34. Para efeito de determinação do lucro real, as exclusões do lucro líquido, em período-base subsequente àquele em que deveria ter sido procedido o ajuste, não poderão produzir efeito diverso daquele que seria obtido, se realizadas na data prevista.

Parágrafo único. O disposto neste artigo alcança, inclusive:

- a) a parcela dedutível em cada ano-calendário, correspondente à diferença da correção monetária complementar IPC/BTNF relativa aos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1989 (art. 426, § 1º, do RIR/94 e art. 40, § 2º, do Decreto n.º 332, de 4 de novembro de 1991);
- b) a parcela dedutível em cada ano-calendário, correspondente ao saldo devedor da diferença de correção monetária complementar IPC/BTNF (art. 424 do RIR/94).

Em impugnação, a Contribuinte se apega ao disposto no §1º do normativo em referência para afirmar que *a Empresa, ao utilizar-se num período em que há resultado positivo de uma exclusão ou gasto de período anterior no qual houve prejuízo fiscal ou apuração de base negativa de CSLL, deverá aproveitá-los na mesma proporção da compensação permitida em lei a esses últimos, isto é, no percentual de 30%*. Olvida-se, porém, que o *caput* do dispositivo veda ajustes em períodos subsequentes que se prestem a *produzir efeito diverso daquele que seria obtido*, se realizado na data prevista. E, no presente caso, o registro em 2009 se prestou, como demonstrado, a contornar o prazo prescricional, já expirado, para revisão da apuração do IRPJ e da CSLL no ano-calendário 2000.

É neste ponto que o entendimento aqui firmado se opõe ao fundamento adotado no paradigma. No referido julgado, sob a premissa de que o art. 273 do RIR/99 permite o registro de despesa ou exclusão em competências posteriores, desde que tal procedimento não traga prejuízo ao Fisco, limitou-se a análise à verificação de eventual redução indevida do imposto no período em que promovido o ajuste tardio para afastá-la na medida em que o procedimento da Contribuinte não buscou burlar o limite de 30% para compensação de prejuízo fiscal, sem dar relevo à preclusão apontada na acusação fiscal e afirmando-se que a autoridade lançadora não *demonstrou que tal postergação da despesa trouxe efeitos danosos ao Fisco*, mormente porque a dedução se fez *09 anos após o período em que poderia tê-lo feito e utilizando do valor original – sem qualquer correção ou juros*.

Em sentido diverso, constata-se aqui que somente a partir de 2009 a Contribuinte pretendeu se valer de crédito contra a Fazenda Nacional que remonta à sua apuração no ano-calendário 2000, mostrando-se válida a glosa promovida pela autoridade lançadora sob o entendimento de que já havia expirado o prazo para tanto. Por oportuno acrescenta-se que, apesar de o registro em questão ter sido adicionado ao saldo de prejuízo fiscal por seu valor original, os encargos de correção monetária e juros passaram a ser deduzidos por ocasião do pagamento da dívida, a partir de 2010, como reportado no já citado Acórdão n.º 1301-003.020.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

#### Recurso especial da PGFN - Mérito

A PGFN pede o restabelecimento das multas isoladas exigidas nestes autos.

Como se vê nos demonstrativos de fls. 567/570, a multa isolada foi exigida por falta de recolhimento de estimativas decorrente não só da compensação indevida de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, como também da compensação com saldo negativo de períodos anteriores sem apresentação de DCOMP. A multa proporcional, por sua vez, foi aplicada sobre o IRPJ e a CSLL recalculados segundo o Termo de Verificação Fiscal às e-fls. 173/174, em razão de ambas infrações: glosa de compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas nos montantes de R\$ 263.857.732,59, e glosa de estimativas compensadas deduzidas na apuração do IRPJ (R\$ 32.129.251,32) e da CSLL (R\$ 11.504.176,53).

O Colegiado recorrido, porém, invocado o entendimento que orienta a Súmula CARF n.º 105, deu provimento ao recurso voluntário para cancelar as multa isoladas, acrescentando que *a infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal permanece sendo mera etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Logo, pelo critério da consunção, a falta de pagamento das estimativas deve ser considerada meio de execução do não recolhimento dos tributos devidos ao final do exercício*.

Neste cenário, importa inicialmente observar a inaplicabilidade da Súmula CARF n.º 105 (*A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*), na medida em que o lançamento se reporta a fatos geradores ocorridos em 2012 e 2013, não alcançados pela redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996.

No mais, não procedem os argumentos da Contribuinte acerca da impossibilidade de aplicação das multas isoladas simultaneamente com a multa de ofício ou em razão de seu lançamento ter se dado depois do encerramento do ano-calendário, como claramente exposto no voto condutor do Acórdão n.º 9101-002.962:

Como antes referido, a Contribuinte pugna pelo cancelamento da multa isolada sobre estimativas não recolhidas em razão de ter sido lançada após o encerramento do ano-calendário e em concomitância com a multa de ofício.

Compulsando-se o item XI.5 do TVF ("Multa Isolada por Falta de Recolhimento de Estimativa"), vê-se que a multa isolada sobre estimativas não recolhidas foi lançada com fulcro no art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei n.º 9.430, de 1996, já com a redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007. Observa-se, também que a Contribuinte obrigou-se aos recolhimentos mensais a título de estimativas no período de 2009 a 2011. Confira-se:

[...]

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

Lei n.º 9.430, de 1996 (redação original):

*Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995.*

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

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

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

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

*I dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995; II dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração; III do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na*

*determinação do lucro real; IV do imposto de renda pago na forma deste artigo.[...]*

Há aqueles que alegam que as alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base impositiva ao tributo devido no ajuste anual. Nesse sentido invocam a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351, de 2007, limitou-se a esclarecer que *a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora*. E, ainda que se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, para essas pessoas subsistiria o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que importaria o afastamento da penalidade menos gravosa.

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

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

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

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

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

*II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)*

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

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

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

*IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;*

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

[...]

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

Frente a tais circunstâncias, o art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição. Observe-se:

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

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; II de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*

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

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

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

*I - (revogado);*

*II - (revogado);*

*III - (revogado);*

*IV - (revogado);*

*V - (revogado pela Lei n.º 9.716, de 26 de novembro de 1998).*

As conseqüências desta alteração foram apropriadamente expostas pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no voto condutor do Acórdão n.º 9101-002.251:

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

*Perfilhando o entendimento de que não se confunde a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição com o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, é vasta a jurisprudência desta CSRF, valendo mencionar dos últimos cinco anos, entre outros, os acórdãos n.ºs 9101-00577, de 18 de maio de 2010, 9101-00.685, de 31 de agosto de 2010, 9101-00.879, de 23 de fevereiro de 2011, n.º 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, n.º 9101-001.336, de 26 de abril de 2012, n.º 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013, n.º 9101-001.771, de 16 de outubro de 2013, e n.º 9101-002.126, de 26 de fevereiro de 2015, todos assim ementados (destaquei):*

O artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materalidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano.

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

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

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

Por fim, reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas. Isso porque é sabido que um dos fatores que levou à mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que à época da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse entendimento. Vejamos novamente a redação de parte [das] disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

[...].

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...];

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

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

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

*O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto:*

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

Destaque-se, ainda, que a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário.

A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário.

A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente<sup>6</sup>.

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

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

Explico.

O enunciado de súmula em referência foi aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 08 de dezembro de 2014. Antes, enunciado semelhante foi, por sucessivas vezes, rejeitado

---

<sup>6</sup> Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei nº 9.430, de 1996.

pelo Pleno da CSRF, e mesmo pela 1ª Turma da CSRF. Vejase, abaixo, os verbetes submetidos a votação de 2009 a 2014:

**PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 2009<sup>7</sup>**

[...]

**ANEXO I**

**I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:**

[...]

**12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º :**

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

[...]

**PORTARIA Nº 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012<sup>8</sup>**

[...]

**ANEXO ÚNICO**

[...]

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

[...]

**17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:**

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

*Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401-00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 920-201.833, de 25/10/2011.*

[...]

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

[...]

**22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:**

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

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

[...]

**PORTARIA Nº18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2013<sup>9</sup>**

[...]

---

<sup>7</sup> Diário Oficial da União, Seção 1, p. 112, em 27 de novembro de 2009.

<sup>8</sup> Diário Oficial da União, Seção 1, p. 19, em 27 de novembro de 2012.

<sup>9</sup> Diário Oficial da União, Seção 1, p. 71, de 27 de novembro de 2013.

*ANEXO I**I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:*

[...]

9ª. *PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA Até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

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

[...]

**PORTARIA Nº 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2014<sup>10</sup>**

[...]

*ANEXO I*

[...]

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

[...]

13ª. *PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

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

[...]

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

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

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

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

---

<sup>10</sup> Diário Oficial da União, Seção 1, p. 12, de 25 de novembro de 2014.

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

Para afastar esta interpretação, o enunciado aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 2014 foi redigido de forma direta, de modo a abarcar, apenas, a jurisprudência firme daquele Colegiado: a impossibilidade de cumulação, com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas com fundamento na legislação antes de sua alteração pela Medida Provisória nº 351, de 2007. Omitiu-se, intencionalmente, qualquer referência às situações verificadas depois da alteração legislativa em tela, em razão da qual a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas passou a estar prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", e não mais no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares<sup>11</sup> à parcela do litígio já pacificada.

Assim, a Súmula CARF nº 105 tem aplicação, apenas, em face de multas lançadas com fundamento na redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, tendo por referência **infrações cometidas antes da alteração** promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, publicada em 22 de janeiro de 2007, e ainda que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%, dado que tal providência não decorre de nova fundamentação do lançamento, mas sim da retroatividade benigna prevista pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

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

**Acórdão nº 9101-001.261:**

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

---

<sup>11</sup> Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e alterado pela Portaria MF nº 586, de 2010:

[...]

Anexo II

[...]

Art. 18. Aos presidentes de Câmara incumbe, ainda:

[...]

XXI - negar, de ofício ou por proposta do relator, seguimento ao recurso que contrarie enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, em vigor, quando não houver outra matéria objeto do recurso;

[...]

Art. 53. A sessão de julgamento será pública, salvo decisão justificada da turma para exame de matéria sigilosa, facultada a presença das partes ou de seus procuradores.

[...]

§ 4º Serão julgados em sessões não presenciais os recursos em processos de valor inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) ou, independentemente do valor, forem objeto de súmula ou resolução do CARF ou de decisões do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça na sistemática dos artigos 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil.

[...]

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 2º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância.

[...]

*Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL*

*Ano-calendário: 2001*

*Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.*

**Acórdão n.º 9101-001.203:**

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

*Exercício: 2000, 2001*

*Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA.*

*CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.*

**Acórdão n.º 9101-001.238:**

*Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF*

*Exercício: 2001*

[...]

*MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.*

**Acórdão n.º 9101-001.307:**

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

*Ano-calendário: 1998*

[...]

*MULTA ISOLADA APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.*

**Acórdão n.º 1402-001.217:**

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ*

*Ano-calendário: 2003*

[...]

*MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO.*

*INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base).*

[...]

**Acórdão n.º 1102-000.748:**

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ*

*Ano-calendário: 2000, 2001*

*Ementa:*

[...]

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

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

[...]

**Acórdão n.º 1803-001.263:**

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ*

*Ano-calendário: 2002*

[...]

*APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano.*

*Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.*

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

Digo isso porque esses precedentes têm sido utilizados para se tentar aplicar outra tese no sentido de afastar a multa, qual seja a do princípio da consunção. Ora se o princípio da consunção fosse fundamento suficiente para inexigibilidade concomitante das multas em debate, o enunciado seria genérico, sem qualquer referência ao fundamento legal dos lançamentos alcançados. A citação expressa do texto legal presta-se a firmar esta

circunstância como razão de decidir relevante extraída dos paradigmas, cuja presença é essencial para aplicação das conseqüências do entendimento sumulado.

Há quem argumente que o princípio da consunção veda a cumulação das penalidades. Sustentam os adeptos dessa tese que o não recolhimento da estimativa mensal seria etapa preparatória da infração cometida no ajuste anual e, em tais circunstâncias o princípio da consunção autorizaria a subsistência, apenas, da penalidade aplicada sobre o tributo devido ao final do ano-calendário, prestigiando o bem jurídico mais relevante, no caso, a arrecadação tributária, em confronto com a antecipação de fluxo de caixa assegurada pelas estimativas. Ademais, como a base fática para imposição das penalidades seria a mesma, a exigência concomitante das multas representaria *bis in idem*, até porque, embora a lei tenha previsto ambas penalidades, não determinou a sua aplicação simultânea. E acrescentam que, em se tratando de matéria de penalidades, seria aplicável o art. 112 do CTN.

Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do acórdão n.º 9101-001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

[...]

*A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa.*

*Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:*

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

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

*Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em obrigação principal. Vale destacar que, mesmo ocorrendo tal conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.*

*Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo*

*auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda (iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.*

*Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo.*

*Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis:*

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

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

*Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.*

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

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

[...]

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

[...]

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

**“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO.**

**ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.**

1. "É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos

tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96" (AgRg no REsp 694278RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

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

3. Recurso especial improvido.”

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

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

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 Relator Ministro Humberto Martins Segunda Turma DJ 17.08.2006 p. 341)

*Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.*

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

*Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSSL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo.*

*Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.*

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de "pagamento de tributo", dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do

descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos<sup>12</sup> e exigidas de forma isolada.

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

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

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

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

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

*2. Agravo Regimental não provido.*

Todavia, referidos julgados não são de observância obrigatória na forma do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

Além disso, a interpretação de que a falta de recolhimento da antecipação mensal é infração abrangida pela falta de recolhimento do ajuste anual, sob o pressuposto da existência de dependência entre elas, sendo a primeira infração preparatória da segunda, desconsidera o prejuízo experimentado pela União com a mora subsistente em razão de

---

<sup>12</sup> Lei nº 10.426, de 2002: Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

II - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

III - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo; e (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

o tributo devido no ajuste anual sofrer encargos somente a partir do encerramento do ano-calendário.

Favorece, assim, o sujeito passivo que se obrigou às antecipações para apurar o lucro tributável apenas ao final do ano-calendário, conferindo-lhe significativa vantagem econômica em relação a outro sujeito passivo que, cometendo a mesma infração, mas optando pela regra geral de apuração trimestral dos lucros, suportaria, além do ônus da escrituração trimestral dos resultados, os encargos pela falta de recolhimento do tributo calculados desde o encerramento do período trimestral.

Quanto à transposição do princípio da consunção para o Direito Tributário, vale a transcrição da oposição manifestada pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no voto condutor do acórdão n.º 1302-001.823:

***Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção***

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

*Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.*

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta<sup>13</sup>:

*O Direito Penal é especial, contém princípios, critérios, fundamentos e normas particulares, próprios desse ramo jurídico; por isso, a rigor, as regras dele não podem ser estendidas além dos casos para os quais foram instituídas. De fato, não se aplica norma jurídica senão à ordem de coisas para a qual foi estabelecida; não se pode pôr de lado a natureza da lei, nem o ramo do Direito a que pertence a regra tomada por base do processo analógico.[15 Carlos Maximiliano, Hermenêutica e aplicação do direito, p.212] Na hipótese de concurso de crimes, o legislador escolheu critérios específicos, próprios desse ramo de Direito. Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas.*

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

*Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o cúmulo material de infrações, conforme se observa, por exemplo,*

---

<sup>13</sup> [http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=2644](http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2644)

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

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

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

[...]

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

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

*Veja-se a redação do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, dada pela Lei n.º 11.488, de 2007 (sublinhei):*

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

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

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

[...];

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

*Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo,*

*por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.*

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

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

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação alterada não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". Ademais, quando o legislador estipula na alínea "b" do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ***ainda que*** tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade ***mesmo se*** apurado lucro tributável e, por conseqüência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de *bis in idem* sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário.

A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de *bis in idem*.

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

*Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação.*

*Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art.*

35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

[...]

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

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

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

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

Tais circunstâncias são totalmente distintas das que ensejam a aplicação de multa moratória ou multa de ofício sobre tributo não recolhido. Nesta segunda hipótese, sim, a base fática é idêntica, porque a infração de não recolher o tributo no vencimento foi praticada e, para compensar a União o sujeito passivo poderá, caso não demande a atuação de um agente fiscal para constituição do crédito tributário por lançamento de ofício, sujeitar-se a uma penalidade menor<sup>14</sup>. Se o recolhimento não for promovido

---

<sup>14</sup> Lei nº 9.430, de 1996, art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

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

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

depois do vencimento e o lançamento de ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual incorpora, por certo, a reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal.

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

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

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

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

Veja-se, por exemplo, que o enunciado da Súmula CARF n.º 105 é omissivo acerca de outro ponto que permite interpretação favorável à manutenção parcial de exigências formalizadas ainda que com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996.

Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão n.º 1302-001.753:

*A multa isolada teve em conta falta de recolhimento de estimativa de CSLL no valor de R\$ 94.130,67, ao passo que a multa de ofício foi aplicada sobre a CSLL apurada no ajuste anual no valor de R\$ 31.595,78. Discute-se, no caso, a aplicação da Súmula CARF n.º 105 de seguinte teor: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

*Os períodos de apuração autuados estariam alcançados pelo dispositivo legal apontado na Súmula CARF n.º 105. Todavia, como evidenciam as bases de cálculo das penalidades, a concomitância se verificou apenas sobre parte da multa isolada exigida por falta de recolhimento da estimativa de CSLL devida em dezembro/2002. Importa, assim, avaliar se o entendimento sumulado determinaria a exoneração de toda a multa isolada aqui aplicada.*

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

*Os precedentes que orientaram a edição da Súmula CARF n.º 105 auxiliam nesta interpretação. São eles:*

---

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória n.º 1.725, de 1998) (Vide Lei n.º 9.716, de 1998)

[...]

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

*Porém, os Acórdãos n.º 9101-001.203 e 9101-001.238, reportam-se à identidade entre a infração que, constatada pela Fiscalização, enseja a apuração da falta de recolhimento de estimativas e da falta de recolhimento do ajuste anual, assim como os Acórdãos n.º 1402-001.217 e 1102-000.748 fazem referência a aplicação de penalidades sobre a mesma base, ou ao fato de a base de cálculo das multas isoladas estar contida na base de cálculo da multa de ofício. Tais referências permitem concluir que, para identificação da concomitância, deve ser avaliada a causa da aplicação da penalidade ou, ao menos, o seu reflexo na apuração do ajuste anual e nas bases estimativas.*

*A adoção de tais referenciais para edição da Súmula CARF n.º 105 evidencia que não se pretendeu atribuir um conteúdo único à concomitância, permitindo-se a livre interpretação acerca de seu alcance.*

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

Divergência neste sentido, aliás, já estava consubstanciada antes da aprovação da súmula, nos termos do voto condutor do Acórdão n.º 120100.235, de lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

[...]

*O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso.*

*Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.*

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

*Abaixo, segue a discriminação dos valores:*

*Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79*

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

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

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

[...]

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

Como antes referido, no presente processo a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais foi exigida para fatos ocorridos após alterações promovidas pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Sendo assim e diante do todo o exposto, não só não há falar na aplicação ao caso da Súmula CARF n.º 105, como não se pode cogitar da impossibilidade de lançamento da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas após o encerramento do ano-calendário.

Como se viu, a multa de 50% prevista no inciso II do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996 e calculada sobre o pagamento mensal de antecipação de IRPJ e CSLL que deixe de ser efetuado penaliza o descumprimento do dever de antecipar o recolhimento de tais tributos e independe do resultado apurado ao final do ano-calendário e da eventual aplicação de multa de ofício.

Nessa condição, a multa isolada é devida ainda que se apure prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, conforme estabelece a alínea "b" do referido inciso II do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, sendo que não haveria sentido em comando nesse sentido caso não se pudesse aplicar a multa após o encerramento do ano-calendário, eis que antes de encerrado o ano sequer pode se determinar se houve ou não prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

No mesmo sentido do entendimento aqui manifestado citam-se os seguintes acórdãos desta 1ª Turma da CSRF: 9101-002.414 (de 17/08/2016), 9101-002.438 (de 20/09/2016) e 9101-002.510 (de 12/12/2016).

É de se negar, portanto, provimento ao recurso da Contribuinte, mantendo-se o lançamento de multa isolada por falta de recolhimento das estimativas.

Nestes termos, ainda que as infrações cometidas repercutam na apuração da estimativa mensal e do ajuste anual, diferentes são as condutas punidas: o dever de antecipar e o dever de recolher o tributo devido ao final do ano-calendário. As alterações promovidas pela Lei n.º 11.488/2017, por sua vez, não excederam a aplicação simultânea das penalidades, justamente porque diferentes são as condutas reprimidas, o mesmo se verificando na Instrução Normativa SRF n.º 1700/2017, que em seu art. 52 prevê a imposição, apenas, da multa isolada durante o ano-calendário, enquanto não ocorrido o fato gerador que somente se completará ao seu final, restando a possibilidade de aplicação concomitante com a multa de ofício reconhecida expressamente em seu art. 53. Veja-se:

Art. 52. Verificada, durante o ano-calendário em curso, a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, o lançamento de ofício restringir-se-á à multa isolada sobre os valores não recolhidos.

§ 1º A multa de que trata o caput será de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado.

§ 2º As infrações relativas às regras de determinação do lucro real ou do resultado ajustado, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do IRPJ ou da CSLL a pagar em determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de ofício sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso.

§ 3º Na falta de atendimento à intimação de que trata o § 1º do art. 51, no prazo nela consignado, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil procederá à aplicação da

multa de que trata o caput sobre o valor apurado com base nas regras previstas nos arts. 32 a 41, ressalvado o disposto no § 2º do art. 51.

§ 4º A não escrituração do livro Diário ou do Lalur de que trata o caput do art. 310 até a data fixada para pagamento do IRPJ e da CSLL do respectivo mês, implicará desconsideração do balanço ou balancete para efeito da suspensão ou redução de que trata o art. 47 e a aplicação do disposto no § 2º deste artigo.

§ 5º Na verificação relativa ao ano-calendário em curso o livro Diário e o Lalur a que se refere o § 4º serão exigidos mediante intimação específica, emitida pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

Art. 53. Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente; e

II - o IRPJ ou a CSLL devido com base no lucro real ou no resultado ajustado apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do tributo.

Cabe consignar, em reforço, que a Súmula CARF nº 82 presta-se a confirmar a presente exigência. Isto porque o entendimento consolidado de que *após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas* decorre, justamente, da previsão legal de aplicação da multa de ofício isolada quando constatada tal infração. Ou seja, encerrado o ano-calendário, descabe exigir as estimativas não recolhidas, vez que já evidenciada a apuração final do tributo passível de lançamento se não recolhido e/ou declarado. Contudo, a lei não deixa impune o descumprimento da obrigação de antecipar os recolhimentos decorrentes da opção pela apuração do lucro real, estipulando desde a redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430/96, a exigência isolada da multa por falta de recolhimento das estimativas, assim formalizada sem o acompanhamento do principal das estimativas não recolhidas que passarão, antes, pelo filtro da apuração ao final do ano-calendário.

Por tais razões, deve ser revertido o entendimento expresso no acórdão recorrido, afirmando-se válida a exigência das multas isoladas concomitantemente com a multa proporcional aplicada sobre os débitos de IRPJ e CSLL não recolhidos no ajuste anual.

A Contribuinte, porém, ressalta que há *erro na metodologia de cálculo da multa isolada pois o auto de infração aplicou a multa isolada sobre os valores acumulados das estimativas de janeiro a dezembro, ocasionando uma sobreposição de multas*, e observa que erro semelhante teria sido retificado no julgamento do processo administrativo nº 16682.720878/2013-84, apresentando planilha com recálculo dos valores apurados pela Fiscalização.

Referida alegação constou de seu recurso voluntário, como se vê às e-fls. 754/755, mas não foi apreciada pelo Colegiado *a quo*, em razão da objeção manifestada à exigência cumulativa das penalidades. Com seu afastamento, portanto, impõe-se o retorno dos autos àquela instância para apreciação dos argumentos subsidiários deduzidos em recurso voluntário contra a as multas isoladas aqui exigidas.

Assim, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN, quanto a esta matéria, mas com retorno ao Colegiado *a quo*.

Conclusão

O presente voto, portanto, é no sentido de :

- CONHECER do recurso especial da Contribuinte, mas NEGAR-LHE PROVIMENTO;
- CONHECER do recurso especial da PGFN e DAR-LHE PROVIMENTO, mas com retorno ao Colegiado *a quo* para apreciação dos demais argumentos apresentados em recurso voluntário contra as exigências de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

## Declaração de Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa

Apresentei a presente declaração de voto para consignar que acompanhei a D. Conselheira Relatora pelas conclusões quanto ao recurso especial do contribuinte e pelas quais entendi por negar provimento ao recurso especial da Procuradoria.

### Recurso Especial do Contribuinte

Com efeito, a D. Relatora consignou em seu voto, como uma das razões de decidir, que:

Mas, ainda que se afaste o rigor formal, equiparando-se a conduta da Contribuinte ao registro tardio de uma exclusão, a compensação de prejuízo fiscal e da base negativa daí resultantes estaria obstaculizada porque já expirado o prazo para constituição deste direito em face da Fazenda Pública.

Isto porque, na ausência de norma específica a reger a conduta, deve-se, por analogia, aplicar ao caso o disposto nos arts. 165 a 168 do CTN: (...)

De fato, se o sujeito passivo apurasse tributo devido no ano-calendário 2000, e apenas posteriormente cogitasse da exclusão em questão, a retificação de sua apuração e o pleito do indébito daí resultante deveriam ser promovidos em até cinco anos contados da extinção do crédito tributário, ou seja, possivelmente até 31/03/2006, considerando o último vencimento previsto para recolhimento dos tributos apurados no ajuste anual<sup>15</sup>. Assim, por analogia, o mesmo prazo deve

---

<sup>15</sup> Lei nº 9.430/96:

Art. 6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.

§ 1º O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro será:

ser observado na hipótese de a apuração da Contribuinte, em razão de seu insucesso, não resultar em lucro tributável. E isto inclusive no que se refere à repercussão da Lei Complementar nº 118/2005 que, consoante fixado em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 566.621, é aplicável os pleitos formulados a partir de 9 de junho de 2005 (...)

Ainda que não mais exista prazo para compensação de prejuízos fiscais e bases negativas e CSLL, há prazo para o sujeito passivo evidenciar a apuração de tais valores a compensar. Inadmissível, portanto, a constituição de crédito em face da Fazenda Nacional mediante retificação em 31/12/2009 dos saldo de prejuízos fiscais e bases negativas a compensar por conta de exclusão que a Contribuinte reputa admissível em razão de despesa não deduzida na apuração do lucro tributável do ano-calendário 2000.

De fato, admitindo-se o registro tardio da exclusão, não há que se eternizar o direito do contribuinte, sendo razoável e legítima a limitação temporal no prazo de 5 anos, na forma da legislação e jurisprudência explicitadas no voto da Relatora.

Assim, por tais razões, **nego provimento ao recurso especial do contribuinte.**

#### Recurso Especial da Procuradoria

A impossibilidade de cobrança cumulada de multa de ofício calculada sobre o saldo do tributo ao pagar no final do ano calendário e da multa sobre estimativas mensais tem por principal fundamento a lógica empregada na sistemática de antecipação por estimativas. Isto porque as estimativas mensais não configuram obrigação tributária autônoma, mas mera técnica de arrecadação.

A esse respeito, destaque-se artigo 231, do RIR/1999 (Decreto 3.000/1999, vigente ao tempo dos fatos em análise nos autos), que estabelece a compensação dos valores antecipados a título de estimativa mensal ao final do ano:

Art. 231. Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, § 4º): (...)

IV - do imposto pago na forma dos arts. 222 a 230. (grifamos)

De acordo com o dispositivo do Regulamento do Imposto de Renda, a pessoa jurídica que tenha recolhido estimativas poderá, ao final do ano-calendário, deduzi-las do saldo a pagar do IRPJ. Tal mecanismo demonstra a relação inafastável entre as estimativas mensais e a apuração ao final do período, confirmando que não se tratam de relações jurídicas tributárias autônomas, mas apenas uma técnica de arrecadação.

---

I - pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, se positivo, observado o disposto no § 2º;

II - compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, se negativo, assegurada a alternativa de requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior.

[...]

Considerando a natureza de mera antecipação da estimativa, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais consolidou entendimento sobre a impossibilidade de sua cobrança após o encerramento do ano calendário, conforme Enunciado n.º 82 de sua Súmula:

Súmula CARF 82:

Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

O E. Superior Tribunal de Justiça também decidiu que as estimativas mensais são meras antecipações do fato gerador, que ocorre ao final do período de apuração, *verbis*:

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n.º 9.430/96. (Superior Tribunal de Justiça, AgRg no Resp 694.278, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 03/08/2006)

Nesse contexto, seria legítima a cobrança de multa isolada sobre estimativas mensais se efetuado o lançamento antes do encerramento do ano-calendário, o que não ocorreu no caso do presente processo administrativo.

São precisas as considerações de Paulo de Barros Carvalho tratando da relação indissociável entre o tributo pago ao final do ano e a estimativa mensal:

Prescreve o art. 2º da Lei n. 9.430/969 que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento dos tributos, em cada mês, determinados sobre base de cálculo estimada. Feita essa opção, tem-se recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa, em que os valores devidos a título de imposto e de contribuição são determinados mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos em lei.

Essa opção não exclui, contudo, a obrigação de calcular a renda e o lucro líquido no final do ano-calendário, e de efetuar o pagamento dos tributos sobre ele incidentes. O §3º do dispositivo acima transcrito não deixa dúvidas a respeito do assunto (...). E o §4º segue a mesma linha de raciocínio, ao estipular que o tributo pago no regime de estimativa deve ser deduzido para fins de determinação do saldo de tributo a pagar.

Em sentido semelhante, também, é a disposição do art. 6º da Lei n. 9.430/96, a qual permite entrever a indissociabilidade do tributo pago no regime de estimativa e aquele devido ao final do ano-calendário. (...)

Os referidos preceitos legais nos levam a concluir que o regime de estimativa não veicula tributos distintos do IRPJ e da CSLL anuais. Trata-se de técnica de tributação que implica antecipação do recolhimento de valores presumidamente devidos em 31 de dezembro de cada ano. Por isso, na apuração dos tributos no último dia do ano-calendário (critério temporal do IRPJ e da CSLL) devem ser consideradas as quantias antecipadas e, ainda, se estas forem superiores ao débito efetivo, cabe sua restituição. (Derivação e Positivização no Direito Tributário, Volume 1, 2ª edição, São Paulo, Noeses, 2014, fl. 289/290)

Sobreleva considerar que o E. Superior Tribunal de Justiça entende indevida a multa isolada quando já imposta multa de ofício, exatamente como ocorrido nos presentes autos, aplicando o princípio da consunção. Destaca-se ementa de acórdão nesse sentido:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.
2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.
3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".
4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e 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. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".
5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.
6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção. Recurso especial improvido.

(Superior Tribunal de Justiça, Resp 1.496.354, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 24.03.2015)

Na mesma linha, é o teor do Enunciado nº 105, da Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda:

Súmula CARF nº 105

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurada no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Como o Enunciado de Súmula explicita que está tratando de lançamentos efetuados sob a vigência do artigo 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/1996, entendo que não seja o caso de simples aplicação deste Enunciado ao caso dos autos, lançado com fundamento no mesmo artigo 44, mas com alteração posterior, isto é, pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007. De toda sorte, o racional que originou a Súmula CARF referida (consunção) deve implicar na mesma conclusão, isto é, na impossibilidade de exigência cumulada destas penalidades.

É importante anotar que o artigo 44, da Lei nº 9.430/1996 sofreu pequena alteração pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, para dispor que:

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.

A exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351/2007, que foi convertida na Lei nº 11.488 e alterou o artigo 44 a respeito da multa isolada, atesta que a única alteração veiculada por aquela norma foi quanto ao percentual da multa de ofício, *verbis*:

A alteração do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada

isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa de mora.

Portanto, após a alteração pela lei nº 11.488/2007, a norma de imposição da multa isolada permanece idêntica - salvo quanto ao percentual aplicado, agora de 50%, quando anteriormente era de 75%. Exatamente por isso deveria ser afastada sua cobrança diante da evidente ilegalidade de cumulação de multa isolada sobre estimativas mensais com a multa de ofício.

O acórdão recorrido, assim, não merece reforma.

Assim, voto por **conhecer e negar provimento ao recurso especial da Procuradoria** para afastar a exigência de multa isolada calculada sobre estimativas mensais.

Conclusão:

Nesse contexto, voto por **negar provimento ao recurso especial do contribuinte**, acompanhando a D. Relatora pelas conclusões. Ademais, **nego provimento ao recurso especial** da Procuradoria.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa