



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

<b>Processo nº</b>	16682.722946/2015-23
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>1301-003.020 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	15 de maio de 2018
<b>Matéria</b>	GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO
<b>Recorrente</b>	FURNAS CENTRAIS ELÉTRICAS S/A
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010

**ENQUADRAMENTO LEGAL. ERRO. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.**

Eventual erro de enquadramento legal não causa nulidade do lançamento, se os fatos estiverem descritos de forma clara e correta, permitindo ao sujeito passivo o exercício do direito de defesa.

**DESPESAS. REGISTRO CONTÁBIL. REGIME DE COMPETÊNCIA.**

As receitas e despesas devem ser registradas contabilmente, com observância dos preceitos da legislação comercial e dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, entre os quais se insere o regime de competência.

**CONTRIBUIÇÕES. ENTIDADE FECHADA DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. DEDUTIBILIDADE. REQUISITOS.**

São dedutíveis do lucro real as contribuições para entidade fechada de previdência complementar destinadas a custear seguros, planos de saúde e benefícios complementares, assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor de empregados e dirigentes da pessoa jurídica, desde que o valor da contribuição não ultrapasse, em cada período de apuração, a vinte por cento do total dos salários dos empregados e da remuneração dos dirigentes da empresa, vinculados ao respectivo plano.

**SALDO NEGATIVO DE IRPJ. COMPENSAÇÃO. DÉBITOS DE ESTIMATIVA MENSAL.**

A compensação de saldo negativo de IRPJ com débitos de estimativa mensal só tem existência e eficácia se formalizada mediante declaração de compensação.

**MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.**

---

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, mesmo depois de findo o respectivo ano base, mas não pode ser exigida de forma cumulativa com a multa de ofício, aplicável aos casos de omissão de receitas e de deduções indevidas.

**CSLL E IRPJ. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. MESMA DECISÃO.**

Quando o lançamento de IRPJ e o de CSLL recaírem sobre a mesma base fática, há de ser dada a mesma decisão, ressalvados os aspectos específicos inerentes à legislação de cada tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, 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.

(assinado digitalmente)  
Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)  
Roberto Silva Junior - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelsinho Kichel, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e Amélia Wakako Morishita Yamamoto. Ausência justificada da Conselheira Bianca Felícia Rothschild.

## Relatório

Trata-se de recurso interposto por **FURNAS CENTRAIS ELÉTRICAS S/A**, já qualificada nos autos, contra o Acórdão nº 03-73.124, da 2ª Turma da DRJ - Brasília, que, negando provimento à impugnação da recorrente, manteve o lançamento que exigia crédito tributário no montante de R\$ 546.819.463,22, compreendendo IRPJ e CSLL, ambos acrescidos de multa e de juros.

O lançamento colheu as seguintes infrações: a) exclusão indevida (não autorizada) da base de cálculo; b) compensação indevida de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL; e c) falta de recolhimento de estimativas mensais, o que rendeu ensejo à aplicação de multa isolada.

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

No curso do procedimento fiscal respaldado pelo Mandado de Procedimento Fiscal - MPF-F nº 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 e base de cálculo negativa da CSLL fossem.

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 despesa da competência de 2000, travestida sob a 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, consequentemente, o IRPJ e a CSLL devidos, impondo-se, portanto, a glosa das referidas compensações. (fls. 171 e 172)

Contra o lançamento foi apresentada impugnação, a que a DRJ - BSB negou provimento, em acórdão assim resumido:

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

Ano-calendário: 2010

**REGIME DE COMPETÊNCIA.**

A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial, da Lei nº 6.404, de 1976 e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

**DECADÊNCIA.**

O prazo para o contribuinte retificar seus registros contábeis, e por conseguinte, suas declarações é de cinco anos, de acordo com o CTN.

**DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO.**

Para que a administração tributária possa verificar se o sujeito passivo comprovou a certeza e a liquidez do crédito pleiteado, a compensação deverá ser feita via declaração própria.

**MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PADRÃO. CONCOMITÂNCIA.**

À autoridade administrativa não é dada opção de não aplicar as leis vigentes. Ademais, as estimativas mensais configuram obrigações autônomas, que não se confundem com a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual. Não há coincidência de motivação entre as penalidades, sendo distintas tanto as suas causas, quanto os seus fundamentos legais.

**MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.**

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

**DA TRIBUTAÇÃO REFLEXA.**

Lançamentos reflexos. Ao se decidir de forma exaustiva a matéria referenciada ao lançamento principal de IRPJ, a solução adotada espalha seus efeitos aos lançamentos reflexos, próprio da sistemática de tributação das pessoas jurídicas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Não resignada, FURNAS CENTRAIS ELÉTRICAS recorreu. Arguiu, preliminarmente, a nulidade da autuação por erro no enquadramento legal. Não houve utilização de despesa em desacordo com o regime de competência, mas utilização de prejuízo fiscal, na forma dos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/1995. A autuação, no que faz referência às duas primeiras infrações, está baseada em pressuposto de fato inexistente. Não teria havido dedução de despesa, pois o valor foi lançado diretamente na parte B do LALUR, no ano-calendário 2009, como prejuízo fiscal.

Se a questão gira em torno do registro do prejuízo fiscal diretamente no LALUR, o fundamento do auto de infração não poderia ser o art. 273 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR. Não há qualquer controvérsia acerca do caráter de despesa

---

operacional dos gastos incorridos com a assunção de dívida e com os juros dela decorrentes, mas apenas em relação ao período correto para a apropriação da despesa.

A utilização de prejuízo fiscal não encontra limitações temporais. Na autuação, afirmou-se categoricamente que, no ano de 2000, a recorrente teve prejuízo fiscal. Assim, em tese, esse prejuízo poderia ser aproveitado desde 2001, de modo que, uma eventual compensação a maior do prejuízo - que é o fundamento final do auto de infração - só poderia ser comprovada se a autoridade fiscal refizesse as apurações de todos os períodos, de 2000 a 2010. E isso não foi feito.

A terceira infração apontada tem por fundamento o fato de que as compensações das estimativas mensais não foram instrumentalizadas por meio de declaração de compensação - dcomp, cuja obrigatoriedade estaria prevista no art. 74, § 1º, da Lei nº 9.430/1996.

A autoridade fiscal não se deu conta de que, ao lado do regime do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, havia aquele previsto no art. 6º da mesma lei, vigente à época da realização das compensações, e que se aplicava exclusivamente à compensação de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL com os respectivos saldos negativos.

O saldo negativo apurado no final do ano poderia ser imediatamente compensado com as antecipações mensais devidas no ano base subsequente. É o que determinava o art. 6º da Lei nº 9.430, que apresentava a seguinte redação, vigente à época fatos geradores aqui discutidos (ano de 2010):

*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.*

Posteriormente, em 19 de julho de 2013, foi editada a Lei nº 12.844, que alterou a redação do dispositivo para a seguinte:

*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 receberá o seguinte tratamento: (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)*

*I - se positivo, será pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, observado o disposto no § 2º; ou (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)*

---

*II - se negativo, poderá ser objeto de restituição ou de compensação nos termos do art. 74. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)*

Até 2013 não havia dispositivo legal determinando a submissão, ao regime do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, da compensação de saldo negativo de IRPJ e de CSLL com os débitos de estimativas mensais. A lei previa um regime próprio e simplificado de compensação, em que o contribuinte criava uma verdadeira conta corrente, por meio da qual contrapunha créditos e débitos de IRPJ e CSLL, de forma semelhante ao que ocorre hoje com a compensação de prejuízos fiscais. Não havia, portanto, a exigência de dcomp, que passou a ser obrigatória a partir de 2013. Até o advento da Lei nº 12.844/2013 havia dois regimes de compensação.

No entanto, ainda que tenha havido equívoco quanto à forma de proceder à compensação, esse fato não pode implicar a perda do direito ao crédito. Devem prevalecer a boa-fé e o princípio da verdade material, diante de um mero erro de forma.

A recorrente alegou ainda a ilegitimidade da exigência de multa isolada após o encerramento do ano base. Por isso, o lançamento da multa só poderia ser formalizado no curso do ano a que se referem as estimativas não pagas. Alegou também a impossibilidade de cumular multa isolada por não pagamento de estimativa (50%) com a "*multa punitiva de ofício*" (75%).

Por último, alegou erro na metodologia de cálculo da multa isolada. Disse que a multa isolada deve incidir apenas sobre o que seria devido a título de estimativa dentro de cada mês determinado. No entanto, o auto de infração aplicou multa isolada sobre os valores acumulados das estimativas de janeiro a dezembro, ocasionando uma sobreposição de multas.

Firmada nessas razões, pediu a recorrente a anulação do lançamento.

A Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN ofereceu contrarrazões.

Disse que a preliminar de nulidade em função de pressuposto de fato inexistente só veio a ser suscita, de maneira inaugural, em sede de recurso voluntário. Na impugnação as alegações de nulidade limitavam-se a um supostos *bis in idem* e a cerceamento de defesa. Além disso, a matéria configura defesa de mérito, consistindo na discordância do fundamento legal da autuação. Sobre ela a DRJ não pôde se manifestar e dela o CARF não deve conhecer.

Quanto à dedução das despesas, afirmou que é incontroverso o fato de que se referem ao ano 2000, e naquele momento deveriam ter sido reconhecidas, registradas e declaradas, mesmo que a legislação não estabeleça limite temporal para seu aproveitamento.

A dedução da despesa, mesmo sendo direito do contribuinte, deve ser feita em conformidade com as regras da legislação comercial, que determina o regime de competência. Sendo assim, o aproveitamento das deduções exigia que fosse retificada a escrita contábil e a fiscal, registrando a repercussão nos resultados de cada período subsequente.

As mesmas razões se aplicam à despesa de juros incidentes sobre o montante da dívida assumido pela recorrente.

---

Quanto à compensação das estimativas, defendeu a PFN a necessidade de observância do que dispõe o art. 74 da Lei nº 9.430/1996, em especial o uso da dcomp. O art. 6º da mesma lei não estabelecia procedimento especial para a compensação de saldo negativo, apenas realçava o direito à compensação, que deveria ser exercido em conformidade com o disposto no art. 74.

Quanto à multa isolada, rechaçou a tese da impossibilidade de cumulação com a "*multa de ofício*", ao argumento de que cada multa se presta a apenar infrações distintas.

Com esses fundamentos, pugnou pelo desprovimento do recurso.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Roberto Silva Junior, Relator

### Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos gerais de admissibilidade.

### Nulidade

O lançamento apontou as seguintes infrações: compensação indevida de prejuízo, no valor de R\$ 198.122.932,91; exclusão indevida do lucro, no valor de R\$ 98.490.258,95; e falta de efetivo recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, o que deu ensejo à aplicação de multa isolada.

A recorrente, em preliminar, arguiu nulidade, relativamente à duas primeiras infrações, por erro no enquadramento legal. É pacífico o entendimento de que eventuais irregularidades ou omissões no enquadramento legal da infração não acarreta nulidade do lançamento, se a situação fática que motivou a autuação estiver descrita de forma clara e correta, permitindo ao sujeito passivo compreender os fatos que lhe são imputados e, assim exercer o contraditório e o direito de defesa.

No caso concreto, tanto o teor da impugnação, quanto o do recurso revelam que a recorrente bem compreendeu os fatos tidos pela autoridade lançadora como ilícitos. Para comprová-lo, basta ver como, na peça recursal, foram descritas as situações que motivaram o lançamento. Disse a recorrente:

Em resumo, o auto de infração imputou as seguintes infrações ao contribuinte:

(i) a indevida contabilização de despesa com dívida assumida perante a Real Grandeza Fundação de Previdência e Assistência ("Real Grandeza"), entidade mantenedora dos planos de complementação de aposentadoria dos funcionários da Recorrente. O equívoco estaria na violação ao regime de competência, já que a despesa teria sido incorrida no ano-calendário de 2000, ao passo que o registro no LALUR ocorreu apenas no ano-calendário de 2009;

(ii) a indevida contabilização de despesas com juros decorrentes da assunção da dívida acima referida com a entidade de previdência complementar, pelo mesmo motivo da primeira infração;

(iii) a utilização irregular de prejuízo fiscal e de base negativa de CSL (rectius saldo negativo) mediante a compensação sem o emprego do programa PER/DCOMP. (fl. 863)

É inquestionável que não houve prejuízo à recorrente. No mais, como ressaltou a PFN nas contrarrazões, essa alegação foi suscitada apenas no recurso, o que revela que, se vício existiu, ele não teve o condão de impedir que a recorrente compreendesse o lançamento e o impugnasse nos seus diversos aspectos.

Portanto, rejeita-se preliminar de nulidade.

## Compensação de prejuízo fiscal e exclusões indevidas do lucro

Os ilícitos que envolvem exclusões indevidas estão relacionados entre si, sendo o segundo um desdobramento do primeiro.

A origem dos fatos remonta o ano 2000, quando a recorrente assume dívida de R\$ 619.743.121,56 da Real Grandeza Fundação de Previdência e Assistência, entidade fechada de previdência complementar (EFPC), criada para complementar a aposentadoria dos empregados da recorrente.

Esse fato contábil não transitou pelo resultado do exercício, nem gerou efeitos no campo tributário no ano base 2000. Em 2009, a recorrente, sem efetuar qualquer registro contábil, inseriu diretamente no Livro de Apuração do Lucro Real - Lalur, o valor da dívida como se fosse prejuízo fiscal. A partir de então, deduziu do lucro líquido esse montante, divido em três quotas, apropriadas nos anos de 2009, 2010 e 2011 nos seguintes valores **R\$ 263.857.732,59**; **R\$ 198.122.932,95**; e **R\$ 157.762.456,02** respectivamente.

Para cada ano base, foi gerada uma autuação. O lançamento relativo à quota deduzida no ano 2009 consta do processo administrativo nº 16682.721073/2014-51, apreciado e decidido por esta 1ª Turma Ordinária, no Acórdão nº 1301-002.426, de 16 de maio de 2017.

Quanto a essa matéria especificamente, a redação do voto vencedor coube ao ilustre Conselheiro Flávio Franco Corrêa, que deixou assentada as razões pelas quais negava provimento ao recurso, mantendo o lançamento. Eis o voto:

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:

*No curso do procedimento fiscal respaldado pelo Mandado de Procedimento Fiscal - MPF-F nº 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 fossem.*

*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.*

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 incontrovertida 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 do 2000, motivo por que deve ser mantida a glosa.

Em outras palavras, a recorrente tratou uma despesa como sendo o próprio prejuízo, sem atentar para o fato de que essas duas figuras não se confundem. Despesas são gastos necessários para obtenção de receitas. Prejuízo, por sua vez, é o resultado negativo da atividade empresarial, aferido em determinado lapso de tempo.

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 nº 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 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;" (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 nº 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 nº 9.249/1995, em conjunto com o § 2º do art. 11 da, Lei nº 9.532/1997. Confira-se.

Lei nº 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 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; (g.n.)*

Lei nº 9.532:

*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 nº 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 extratributária. 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.

### **Compensação de débitos em desacordo com a Lei nº 9.430/1996**

A controvérsia envolve a efetiva extinção dos débitos de estimativa mensal de IRPJ e de CSLL, pois a recorrente sustenta ter realizado compensações, embora sem observar a forma estabelecida no art. 74 da Lei nº 9.430/1996, que exigia para tanto a apresentação de declaração de compensação - dcomp. A autoridade fiscal, por sua vez, não reconhece a existência, nem a eficácia de compensações que não tenham sido formalizadas mediante a entrega da declaração prevista no referido art. 74.

Esta é a dicção da lei, que já vigorava ao tempo da compensação que a recorrente alega ter realizado:

*Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.*

*§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)*

*§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)*

A Lei nº 9.430, ao disciplinar a compensação, conferiu ao contribuinte verdadeiro direito potestativo, já que o exercício do direito, mesmo interferindo na esfera jurídica de outrem, no caso, o Fisco, depende apenas da vontade e da decisão do contribuinte.

Havendo pagamento indevido a título de tributo, cabe ao contribuinte: a) decidir se vai fazer a compensação, b) definir em que momento ela será feita, e c) escolher quais os débitos serão compensados. A decisão está na esfera de discricionariedade do contribuinte, não cabendo ao Fisco interferir em nenhum desses três aspectos.

Por outro lado, a compensação, que é formalizada unilateralmente mediante mera entrega de declaração (dcomp), produz imediato efeito extintivo do crédito tributário compensado, restando, nessa hipótese, ao Fisco verificar no prazo de cinco anos a regularidade da compensação, sob pena de homologação tácita, com o que a compensação se torna definitiva, acarretando a consequente extinção do crédito tributário.

A amplitude desse poder, entretanto, cobra responsabilidades do contribuinte, que tem de suportar as consequências da demora em formalizar a compensação ou as consequências de realizá-la de forma incorreta.

No caso em exame, a recorrente afirma ter realizado a compensação das estimativas mensais, sem entretanto comunicar esse fato formalmente ao Fisco, mediante dcomp. A exigência de apresentação de dcomp para compensar qualquer crédito, inclusive saldo negativo de IRPJ e de CSLL, já estava em vigor desde 2002.

Qualquer compensação que não observe essa formalidade há de ser tida como inexistente e ineficaz perante o Fisco. Por essa razão, as estimativas devidas pela recorrente devem ser consideradas como não pagas, dando ensejo à aplicação de multa isolada.

### **Multa isolada**

#### **a) cobrança depois de encerrado o ano base**

A recorrente contesta a exigência de multa isolada por falta ou insuficiência nos pagamentos de estimativa, depois de encerrado o respectivo ano base.

Essa alegação não procede e é contrária à própria razão de existir da multa isolada, que foi instituída tendo em conta a impossibilidade de exigir os recolhimentos por estimativa, depois de encerrado o respectivo ano base, já que as estimativas têm natureza de mera antecipação do tributo devido. Depois de findo o período base, não se pode cobrar a estimativa, mas se pode exigir a multa isolada como sanção pelo descumprimento da norma a que o contribuinte se vinculou por ato de vontade, ao optar pelo lucro real anual.

A única forma que a recorrente teria para se desobrigar dos recolhimentos por estimativa é levantando balancetes de verificação, para demonstrar a existência de prejuízo fiscal ou para demonstrar que os valores já recolhidos excedem o valor do débito. Não ocorrendo nenhuma das duas situações e inexistindo o pagamento, o contribuinte viola uma norma jurídica, cuja sanção é a multa isolada.

O lançamento da multa se submete ao prazo de decadência do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN, como admitiu o CARF no enunciado da Súmula 104.

*Sumula CARF nº 104. Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.*

Se o lançamento da multa está sujeito a prazo de decadência de cinco anos, é porque ela pode ser exigida depois de findo o período de apuração a que se referem as estimativas.

### **b) concomitância da multa isolada com a multa vinculada ao tributo**

A recorrente alegou a impossibilidade de cumulação da multa isolada com a *multa de ofício*. A matéria já foi examinada por esta Turma Ordinária, que de forma sistemática tem rechaçado a cumulação das duas multa.

A multa isolada não se destina a apenaar casos de omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido. Para tais infrações, aplica-se a multa que é cobrada juntamente com o tributo, do qual é acessório, pois só tem existência se houver tributo devido. Por isso alguns denominam essa multa de "*vinculada*", em oposição à outra que é "*isolada*".

A multa isolada foi instituída para punir os contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixavam de recolher as estimativas mensais. É que, findo o ano base, já não era juridicamente possível exigir as estimativas, pois tinham natureza de antecipação do tributo a ser apurado no final do período. Se o período já estava encerrado, o Fisco só poderia exigir o valor efetivamente devido e não as antecipações. As estimativas só poderiam ser exigidas no curso do respectivo período de apuração.

A norma que determinava o recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa, aos que optassem pelo lucro real anual, na prática, não era obrigatória, pois destituída de sanção no caso de descumprimento. Enfim, recolher estimativa reduziu-se a mera recomendação, a que o contribuinte atendia se quisesse.

É nesse contexto que surge a figura da multa isolada, com o propósito específico de punir o descumprimento da norma que impõe, aos que optaram pelo lucro real

---

anual, o recolhimento mensal por estimativa ou, opcionalmente, o levantamento de balancete de verificação, visando a suspender ou reduzir a estimativa do mês.

Essa, em linhas gerais, é a finalidade da multa isolada. Para tais situações foi concebida. Aplicá-la a casos de omissão de receita ou de glosa de despesas, como ocorre no processo em exame, é uma forma de exacerbar a penalidade sem previsão legal.

Ademais, existe entendimento de que a aplicação da multa vinculada afastaria, pelo princípio da consunção, a multa isolada. O E. STJ tem decisões nesse sentido, das quais é exemplo a proferida no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS.

Do voto condutor da decisão, da lavra do eminente Ministro Herman Benjamin, se pode extrair o trecho abaixo:

Conforme assentado na decisão agravada, 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. Confiram-se:

**TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTE.**

1. A Segunda Turma desta Corte, quando do julgamento do REsp nº 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins, DJe 24.3.2015, adotou entendimento no sentido de que a multa do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 somente poderá ser aplicada quando não for possível a aplicação da multa do inciso I do referido dispositivo.

2. Na ocasião, aplicou-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe 28/9/2015).

**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.

(REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe 24/3/2015).

A natureza de cada uma das multas e o entendimento pela prevalência do *princípio da consunção* foram suficientemente debatidos no REsp 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins. Transcrevo, por oportuno, os fundamentos declinados por Sua Excelência:

Não prospera a pretensão recursal, na medida em que não reconheço a possibilidade de exigência cumulativa de tais multas.

A multa do inciso I é aplicável nos 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*".

A multa do inciso II, entretanto, 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 nº 11.488, de 2007)".

Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido.

Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, "a" e "b", em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas "multas isoladas", portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser as multas exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no *caput*.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, a cobrança da multa de forma conjunta.

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

Firmado nesses fundamentos, afasta-se a cumulação das multas.

### **Cálculo da multa isolada**

Pela razões expostas acima, devem ser excluídos da base de cálculo da multa isolada os valores correspondentes às infrações apurada no lançamento de ofício, remanescentes apenas os débitos de estimativa apurados pela própria recorrente e informados na DIPJ do ano base 2010 (fls. 121 a 165), dos quais devem ser excluídos os valores comprovadamente pagos mediante DARF. O resultado dessa operação é a base de cálculo da multa isolada, a qual corresponderá a 50% do valor devido a título de estimativa.

Por fim, para evitar *reformatio in pejus*, se o valor da multa ultrapassar, em determinado mês, o valor constante do auto de infração, deve prevalecer este último.

### **CSLL**

Quando o lançamento da CSLL recair sobre a mesma base fática que motivou o lançamento do IRPJ, como ocorre no caso em exame, há de ser dada a mesma solução a ambos.

### **Conclusão**

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso para, no mérito, dar-lhe parcial provimento, reduzindo o valor da multa isolada.

(assinado digitalmente)  
Roberto Silva Junior