



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.722946/2015-23
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.495 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 8 de março de 2023
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
FURNAS-CENTRAIS ELETRICAS S.A.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

PRELIMINAR DE CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA. ALEGAÇÃO DE ERROS DE CÁLCULO NA AUTUAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A competência da Câmara Superior de Recursos Fiscais é limitada pelo Regimento Interno do CARF, não se tratando de terceira instância do processo administrativo fiscal, mas de instância especial vocacionada exclusivamente a dirimir divergências entre julgados deste Tribunal devidamente analisadas por presidente de Câmara e admitidas após despacho por este exarado.

Rejeita-se a preliminar de conversão do julgamento em diligência quando a matéria em questão não foi analisada em despacho de admissibilidade e não houve a comprovação de divergência jurisprudencial, eis que fora da esfera de competência da CSRF.

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. CONTRARIEDADE A SUMULA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. SUMULA CARF 105. FATOS POSTERIORES A 2007. RECURSO CONHECIDO.

A Súmula CARF 105 faz menção expressa à redação original do artigo 44 da Lei 9.430/1996, mas esta foi alterada pela Lei 11.488/2007 (conversão da MP 351/2007). Assim, o enunciado não se aplica automaticamente para fatos ocorridos após a alteração legislativa, eis que necessário juízo de mérito sobre se a mudança na redação da lei teve ou não o condão de alterar a norma jurídica subjacente.

Não sendo possível aplicar automaticamente a Súmula CARF 105 para infrações ocorridas após a alteração legislativa que resultou na Lei 11.488/2007, não se aplicam os impedimentos ao conhecimento previstos no artigo 67, §§ 3º e 12 do RICARF/2015.

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. PARADIGMA QUE ANALISA AUTUAÇÃO FISCAL BASEADA NO MESMO CONTEXTO DO RECORRIDO. NECESSIDADE DE ANÁLISE DAS RAZÕES DOS VOTOS CONDUTORES. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL DEMONSTRADA.

Não é suficiente à caracterização da divergência jurisprudencial o fato de recorrido e paradigma terem tratado de procedimentos fiscais semelhantes, lavrados diante do mesmo contexto e, inclusive, com base nos mesmos

fundamentos de fato e de direito. A divergência jurisprudencial não resta demonstrada com a identidade entre os procedimentos fiscais, mas mediante a contraposição entre as razões adotadas pelas decisões do CARF comparadas. Assim, mesmo no caso de procedimentos fiscais equivalentes, é necessário analisar as razões adotadas pelo paradigma, de forma a verificar se estas são ou não capazes de levar à reforma das conclusões expostas no acórdão então recorrido.

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

Ano-calendário: 2010

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.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO A PARTIR DE 2007. EXIGÊNCIA DEPOIS DO ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. LEGALIDADE.

A partir do ano-calendário 2007, 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 afirmar 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de conversão do julgamento em diligência e conhecer dos recursos especiais no limite dos despachos de admissibilidade. No mérito, acordam em: (i) relativamente ao recurso da Fazenda Nacional, por voto de qualidade, dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto, e, por fundamentos distintos, o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, que votaram por negar-lhe provimento; (ii) em relação ao recurso do contribuinte, por unanimidade de votos, negar-lhe provimento em relação à matéria “impossibilidade de se efetuar lançamento tributário consubstanciado em suposta inobservância ao regime de competência frente a ausência de prejuízo ao fisco”, e, por maioria de votos, negar provimento em relação à exigência de multa isolada, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto que votaram por dar-lhe provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa. Em relação ao recurso do contribuinte, votou pelas conclusões do voto vencedor o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes. Votaram pelas conclusões do voto da relatora da relatora, quanto à matéria “impossibilidade de se efetuar lançamento tributário consubstanciado em suposta inobservância ao regime de competência frente a ausência de prejuízo ao fisco”, os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Gustavo Guimarães da Fonseca. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luis Henrique Marotti Toselli.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo em face do acórdão 1301-003.020, proferido na sessão de 15 de maio de 2018, que recebeu as seguintes ementa e decisão:

Acórdão recorrido 1301-003.020

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.

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.

A autuação em questão exige IRPJ e CSLL em relação ao ano-calendário de 2010, bem como multa de ofício de 75%, juros de mora e multas isoladas de 50% em razão de alegada insuficiência no recolhimento de estimativas. Em síntese, a Fiscalização imputa as seguintes infrações ao contribuinte (fl. 588 – auto de infração de IRPJ, observado que as mesmas infrações são apontadas também para a CSLL):

**EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL
INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS**

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, que é parte integrante e inseparável deste auto de infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2010	98.490.258,95	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2010:
art. 3º da Lei nº 9.249/95.
Arts. 247 e 250 do RIR/99

**SALDO INSUFICIENTE
INFRAÇÃO: COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO OPERACIONAL COM RESULTADO DA ATIVIDADE GERAL**

O sujeito passivo compensou indevidamente, a título de prejuízos fiscais, despesas da competência de 2000 reduzindo com isso o Lucro Real do período de apuração, conforme Termo de Verificação Fiscal anexo, que é parte integrante e inseparável deste auto de infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2010	198.122.932,91	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2010:
art. 3º da Lei nº 9.249/95.
Arts. 247 e 250, inciso III, 251, 273, inciso II, 274, 509 e 510 do RIR/99

O Termo de Verificação Fiscal explica que a fiscalização constatou a contabilização de despesa com a Fundação de Previdência e Assistência Social, incorrida na competência de 2000, mas que 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. Apurou que a contribuinte compensou nos anos-calendário de 2009, 2010 e 2011, as importâncias de R\$ 263.857.732,59, R\$ 198.122.932,95 e R\$ 157.762.456,02, respectivamente, perfazendo o montante de R\$ 619.743.121,56.

Diante disso, no segundo item do auto de infração em questão, a fiscalização acusa redução indevida do lucro real e da base de cálculo da CSLL, pois o contribuinte teria compensado, no ano-calendário de 2010, despesas do ano-calendário de 2000, no valor de R\$ 198.122.932,95, como se fosse saldo de prejuízo fiscal, registrada diretamente no LALUR do ano-calendário de 2009.

Já o primeiro item do auto de infração se refere à exclusão indevida de despesas referentes a pagamentos pela dívida assumida com a Fundação Real Grandeza. Os pagamentos realizados a título de juros sobre reconhecimento de dívida entre Furnas e a Real Grandeza, no montante de 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 a título de prejuízo fiscal.

O acórdão recorrido afastou em parte a cumulação das multas isolada e de ofício (apenas na parte em que as bases das penalidades coincidissem), mantendo a autuação quanto aos demais itens.

A Fazenda Nacional questiona a decisão quanto ao cancelamento parcial das multas isoladas. Em 1º de outubro de 2018, Presidente de Câmara deu seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, nos seguintes termos:

“Multas de ofício e isolada – aplicação concomitante”

Decisão recorrida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

[...].

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.

Acórdão paradigma nº 1402-002.817, de 2018:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

[...].

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.

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

Acórdão paradigma nº 9101-002.438, de 2016:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO -CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009

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

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 afirmar 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.

Com relação a essa matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *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*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos n.ºs 1402-002.817, de 2018, e 9101-002.438, de 2016) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que, *a partir das alterações no art. 44 da Lei n.º 9.430/96, trazidas pela MP n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007, em função de expressa previsão legal, deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados, concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo (primeiro acórdão paradigma) e que 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 (segundo acórdão paradigma).*

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada**.

O sujeito passivo apresentou contrarrazões questionando a admissibilidade do recurso (em razão de contrariedade à Sumula CARF 105) e o mérito.

O sujeito passivo apresentou também embargos de declaração contra o acórdão em discussão, os quais foram rejeitados por despacho. Nos embargos foram alegadas (i) *“omissão quanto ao fundamento da autuação - violação ao regime de competência - incorrência de despesa deduzida”*, ao que o despacho respondeu que *“o voto condutor do acórdão embargado pronunciou-se expressamente sobre a questão da inobservância do regime de competência”*; (ii) *“omissão a quanto à efetividade das compensações realizadas sem a entrega de PER/DCOMP, em razão do disposto no art. 6º da Lei n.º 9.430/1996”*, ao que o despacho de embargos respondeu que *“a Turma embargada entendeu que toda e qualquer compensação tributária realizada por iniciativa do sujeito passivo deve ser necessariamente formalizada mediante apresentação de DCOMP, nos termos do art. 74 da Lei n.º 9.430/96.”* E concluiu: *“Isso posto, assentado esse entendimento, não estava a Turma obrigada a se manifestar sobre o aludido art. 6º da Lei n.º 9.430/96.”*; e (iii) *“contradição no tocante à manutenção da multa isolada concomitantemente à aplicação da multa de ofício”*, ao que o despacho observou que *“a Turma entendeu que não pode haver cumulação entre a multa isolada*

e a multa de ofício, ou seja, quando ambas as multas incidirem sobre a mesma base de cálculo, a multa isolada deverá ser afastada”.

Em 1º de março de 2019, o sujeito passivo então apresentou recurso especial, o qual teve seguimento com relação às matérias (i) impossibilidade de se efetuar lançamento tributário consubstanciado em suposta inobservância ao regime de competência frente a ausência de prejuízo ao Fisco; e (ii) impossibilidade de cumulação de multa isolada por não pagamento de estimativa (50%) e multa punitiva de ofício (75%).

Foi negado seguimento ao recurso especial do sujeito passivo para as matérias (a) nulidade do acórdão recorrido por ausência de apreciação de um dos fundamentos do recurso voluntário; e (b) possibilidade de realização das compensações em tela sem a utilização de PER/DCOMP, frente ao princípio da verdade material. Não foi interposto agravo.

O despacho de admissibilidade assim observa, quanto às matérias admitidas (grifos do original):

PRIMEIRA DIVERGÊNCIA.

IMPOSSIBILIDADE DE SE EFETUAR LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO CONSUBSTANCIADO EM SUPOSTA INOBSERVÂNCIA AO REGIME DE COMPETÊNCIA FRENTE A AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO FISCO.

O Termo de Verificação Fiscal, conforme transcrição acima, evidencia que a mesma fiscalização sofrida pela recorrente em relação ao ano-calendário de 2010 (que é objeto dos presentes autos), também alcançou os anos-calendário de 2009, 2011 e 2012, gerando o mesmo tipo de autuação por redução indevida das bases de cálculo de IRPJ e CSLL nesses outros períodos, infração igualmente relacionada à dívida que a contribuinte assumiu de sua entidade fechada de previdência complementar, a Real Grandeza, no ano-calendário de 2000.

O Termo de Verificação Fiscal constante dos presentes autos faz a seguinte observação em relação a isso (e-fls. 166/182):

[...]

Como o período abrangido pelo procedimento fiscal referido acima se restringia apenas ao ano-calendário de 2011 e ao primeiro trimestre do ano-calendário de 2012, só foi possível, na ocasião, proceder ao lançamento de ofício para o 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 como objetivo principal 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).

Ocorre que o paradigma indicado para a primeira divergência é o Acórdão n.º 1201-001.542, que foi exarado justamente no processo n.º 16682.720878/2013-04, acima referido, que tratou dos lançamentos abrangendo os anos-calendário de 2011 e 2012.

Diferentemente do acórdão recorrido, aquela outra decisão admitiu a redução das bases de cálculo de IRPJ e CSLL de período posterior pelas dívidas assumidas em período anterior, uma vez que não foi demonstrado qualquer prejuízo ao Erário.

Vale registrar a ementa e a parte do voto que orientou o paradigma, na parte que interessa ao exame da divergência em questão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA -IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

PERÍODO DE COMPETÊNCIA. EXCLUSÃO. INEXATIDÃO.

A inexactidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de ofício, se dela resultar a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido, ou a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

[...]

Voto

[...]

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.

Essa primeira divergência, portanto, está caracterizada.

(...)

TERCEIRA DIVERGÊNCIA.

IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO DE MULTA ISOLADA POR NÃO PAGAMENTO DE ESTIMATIVA (50%) E MULTA PUNITIVA DE OFÍCIO (75%).

A terceira divergência em relação ao acórdão recorrido estaria embasada em decisões que defendem que a multa isolada de 50% sobre as estimativas não pode ser aplicada quando o lançamento ocorre após o encerramento do ano-calendário, ou quando a referida multa fica absorvida pela multa de ofício de 75%, por força do princípio da consunção (concomitância de multas).

É importante registrar que a PGFN também apresentou recurso especial (já admitido) nos presentes autos, contestando o que foi decidido sobre a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, defendendo o entendimento de que a multa isolada não deve ser afastada em razão de concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual.

A apresentação de recursos especiais pelas duas partes, em relação à mesma matéria, é justificada pelo fato de que o acórdão recorrido adotou uma posição intermediária em relação à concomitância, ou seja, nem totalmente favorável ao Fisco, e nem à contribuinte.

Primeiramente, o acórdão recorrido defendeu o entendimento de que a multa isolada pode ser exigida depois de findo o período de apuração a que se referem as estimativas.

Na sequência, ao tratar do problema da concomitância, o acórdão recorrido afastou parcialmente a multa isolada, entendendo que ela só era cabível em relação aos débitos de estimativa apurados pela própria contribuinte, informados na DIPJ do ano base 2010, e não pagos mediante DARF. No seu entendimento, deveriam ser excluídos da base de cálculo da multa isolada os valores correspondentes às infrações apuradas no lançamento de ofício:

(Voto que orientou o acórdão recorrido)

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, remanescendo 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.

No caso destes autos, as diferenças em relação às estimativas, para fins de aplicação da multa isolada, foram apuradas tanto em razão da infração constatada pela Fiscalização (redução indevida das bases de cálculo relacionada à assunção da dívida da entidade de previdência privada no ano-calendário 2000), quanto em razão do não recolhimento de parte das estimativas apuradas pela própria contribuinte, estimativas que ela tentou quitar por compensação sem apresentação de PER/DCOMP.

Ocorre que os demonstrativos constantes do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 166/182) evidenciam que o não recolhimento dessas estimativas apuradas pela própria contribuinte (e não recolhidas) também repercutiu nos tributos que a Fiscalização apurou em relação ao ajuste anual, igualmente à infração decorrente da assunção da dívida da entidade de previdência privada.

É que ao se excluir, da apuração de ajuste, as estimativas que a contribuinte tinha considerado como pagas (mas que não foram pagas - compensação sem PER/DCOMP), o valor do tributo a pagar no ajuste restou aumentado no mesmo montante daquele valor excluído a título de estimativas cujo pagamento não foi confirmado (estimativas não pagas).

O acórdão recorrido, portanto, adotou uma posição intermediária em relação à questão sobre a concomitância das multas, e acabou mantendo uma parte da multa isolada que incidiu sobre valores que também resultaram em tributo exigido no ajuste (com multa de 75%).

Os acórdãos paradigmas, entretanto, não adotam essa interpretação intermediária, que mitiga o problema da concomitância.

Vale destacar a parte da ementa do Acórdão paradigma n.º 1401-002.035 que trata da matéria em análise:

Acórdão paradigma n.º 1401-002.035

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA -IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE 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. A primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal. Lançamento procedente em parte.

O outro paradigma apresentado para essa terceira divergência, o Acórdão n.º 1301-001.225, também adota interpretação que leva à vedação integral da situação de concomitância das multas, além de também condenar o fato de a multa isolada ser aplicada após o encerramento do período. Vale transcrever a ementa e a parte do voto que orientou essa decisão em relação à matéria em questão:

Acórdão n.º 1301-001.225

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA -IRPJ

Ano-calendário: 2007

FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. NÃO INCIDÊNCIA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO.

A multa isolada por falta de recolhimento de CSLL sobre base de cálculo mensal estimada não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/1996.

No curso do período de apuração, descumprido o dever de antecipar, incide a penalidade sobre as estimativas não recolhidas. Porém, após o encerramento do período, quando já não existe mais o dever de antecipar, mas sim e unicamente o de promover o ajuste pelo confronto entre o valor devido.

[...]

Voto

[...]

A exemplo do que tenho manifestado em casos semelhantes, conquanto vencido, entendo que a multa isolada por falta de recolhimento de CSLL sobre base de cálculo mensal estimada não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/1996, bem como, considero que no curso do período de apuração, descumprido o dever de antecipar, é que incide a penalidade sobre as estimativas não recolhidas, situação que obsta tal exigência após o encerramento do período, quando já não existe mais o dever de antecipar, mas sim e unicamente o de promover o ajuste pelo confronto entre o valor devido efetivamente e os valores recolhidos na forma estimada, incide tão somente a multa de ofício proporcional ao imposto que está sendo exigido.

A terceira divergência, portanto, está demonstrada.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões questionando a admissibilidade e o mérito do recurso especial do sujeito passivo.

Em 28 de abril de 2022, após a publicação da pauta em que se colocou o presente processo a julgamento (pauta de junho publicada no DOU n.º 78, de 27/04/2022), o sujeito passivo apresentou petição arguindo equívoco nos cálculos da Fiscalização, que teria resultado em cobrança em duplicidade, de forma indireta, em relação ao processo administrativo 16682.720331/2012-10.

Alega que “erro de cálculo e as inexatidões materiais da autuação são matérias cognoscíveis de ofício, tendo esta c. Câmara o poder-dever de apreciar a questão que ora se coloca no âmbito da análise de legalidade do lançamento”. Pede, então, “a baixa dos autos em

diligência para que, confirmando-se que os equivocados cálculos fiscais resultaram em expurgo apenas parcial em relação à autuação constante do PTA n.º 16682.720331/2012-10, sejam decotados do presente lançamento os montantes históricos de R\$ 41.653.861,26 de IRPJ e de R\$ 17.212.998,62 de CSLL e os seus respectivos consectários legais, mormente a invalidade da cobrança em duplicidade, ainda que indireta.”

Em seguida, o presente processo foi retirado de pauta a pedido do contribuinte para julgamento em sessão presencial, nos termos da Portaria CARF n.º 3364/2022, como registra a ata de junho de 2022.

O processo foi então incluído na pauta da sessão presencial de agosto de 2022, ocasião em que saiu em vistas para Conselheiro, tendo retornado para julgamento nesta sessão, também presencial.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Questão preliminar

Conforme relatado, após a primeira inclusão do presente processo em pauta o sujeito passivo apresentou petição trazendo cálculos que comprovariam o cometimento de erro por parte da autoridade autuante em relação à autuação constante do processo administrativo 16682.720331/2012-10, e pedindo a baixa dos autos em diligência para análise de tais alegações.

Sustenta que erros de cálculo seriam matérias cognoscíveis de ofício, citando julgado de turma ordinária neste sentido.

Nesse ponto, observo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada a diversos requisitos, em especial ao exame da matéria por Presidente de Câmara e ao atendimento do disposto no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF – RICARF/2015, aprovado pela Portaria MF 343/2015, merecendo especial destaque a necessidade de se demonstrar a divergência jurisprudencial, *in verbis*:

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

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Desse modo, é necessário pontuar que, agora, estamos diante de julgamento em sede de Câmara Superior de Recursos Fiscais, em que a competência da Turma é especificamente limitada pelo Regimento Interno do CARF, não se tratando de terceira instância do processo administrativo fiscal, mas de instância especial vocacionada exclusivamente a dirimir divergências entre julgados deste Tribunal devidamente analisadas por presidente de Câmara e admitidas após despacho por este exarado.

Neste sentido, matérias de ordem pública que eventualmente até poderiam ser conhecidas de ofício por turmas ordinárias deste Tribunal não necessariamente, por isso, podem ser conhecidas pela CSRF, eis que nesta esfera agrega-se a questão acerca da *competência específica desta Turma*, delimitada no regimento Interno deste Tribunal.

Assim, uma vez que **a matéria em questão não foi analisada em despacho de admissibilidade e não houve a comprovação de divergência jurisprudencial** quando ao respectivo tema, está *fora da esfera de competência desta CSRF* avaliar alegações constantes da citada petição.

O entendimento acima encontra respaldo em precedentes de outras Turmas da CSRF:

Acórdão 9202-009.493, de 28 de abril de 2021

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. CONHECIMENTO. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando a matéria suscitada, ainda que de ordem pública, não foi tratada no acórdão recorrido, faltando-lhe o requisito do prequestionamento.

Acórdão 9303-010.650, de 15 de setembro de 2020

DISSENSÃO JURISPRUDENCIAL. MATÉRIA PREQUESTIONADA. DECISÕES DIVERGENTES. REQUISITOS. Não pode ser admitido recurso que não apresente, como paradigma, decisão que, confrontada com o acórdão recorrido, denote interpretação divergente dada à legislação tributária. Da mesma forma, também não pode ser objeto de recurso especial matéria que não tenha sido prequestionada, ainda que se revele de ordem pública. Precedentes Superior Tribunal de Justiça - STJ.

Registre-se que o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que, nem mesmo quando se trate de matéria de ordem pública, tal atributo teria o condão de permitir acesso irrestrito às instâncias recursais:

"a alegação de que seriam matérias de ordem pública ou traduziriam nulidade absoluta não constitui fórmula mágica que obrigaria as Cortes a se manifestar acerca de temas que não foram oportunamente arguidos ou em relação aos quais o recurso não preenche os pressupostos de admissibilidade." (AgRg no AREsp 982.366/SP, DJe 12/03/2018).

Ante o exposto, rejeito a preliminar de conversão do presente julgamento em diligência para exame dos erros de cálculo alegados pelo sujeito passivo após a publicação da pauta de julgamentos.

Como observou a Conselheira Edeli Pereira Bessa (voto vencedor de mérito, *infra*), “descabe a este Colegiado manifestar-se sobre as providências acerca da alegada exigência em cascata das multas isoladas. Se esta questão foi decidida em favor da

Contribuinte, esta parte da decisão não está alcançada pelo recurso fazendário. De outro lado, se a questão não foi decidida, ou o foi desfavorável à Contribuinte, não há dissídio jurisprudencial em seu recurso especial quanto a este ponto”.

Sem embargo, observo que referida alegação de erros de cálculo eventualmente poderá ser examinada pela unidade preparadora na execução do julgado e, em se verificando cobrança em duplicidade, está na esfera de competência de tal unidade proceder à devida retificação dos valores.

Admissibilidade recursal

Os recursos especiais são tempestivos. Passo a examinar os demais requisitos para a sua admissibilidade, com especial atenção para a demonstração da divergência jurisprudencial, nos termos do já citado artigo 67 do Anexo II ao RICARF/2015.

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, pois, a divergência, se dar em relação a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante. Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica.

Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto tido como relevante seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Desse modo, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é verificar se a aplicação, ao caso dos autos, do racional constante do paradigma, seria capaz de levar à alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

Conhecimento - Recurso especial da Fazenda Nacional

O voto condutor do acórdão recorrido afastou a cumulação das multas isolada e de ofício para o ano-calendário de 2010, mas apenas na medida em que as bases de cálculo coincidissem. Transcreve-se o respectivo trecho do voto:

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, remanescendo 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.

A Fazenda alega divergência com relação aos acórdãos 1402-002.817 e 9101-002.438, os quais também analisaram situações de aplicação concomitante de multas isoladas e de ofício após o ano-calendário 2007 e, diferentemente do recorrido, validaram a cobrança de ambas as penalidades.

Neste sentido, resta demonstrada a divergência jurisprudencial.

Observo que em suas contrarrazões o sujeito passivo sustenta que o recurso especial da Fazenda Nacional não poderia ser conhecido por pretender contrariar o disposto na Súmula CARF 105:

Súmula CARF nº 105

(Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014)

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.

Não obstante, verifica-se que, em seu recurso especial, a Fazenda Nacional realiza o devido *distinguishing* com relação a este enunciado sumular, alegando, já na parte sobre demonstração de divergência jurisprudencial, que ele seria aplicável a contexto jurídico distinto do dos autos, *in verbis*:

Por outro lado, os Acórdãos Paradigmas entenderam que: (i) no caso não se aplica o enunciado n. 105 da Súmula do CARF, por tratar de contexto jurídico distinto; (ii) ser plenamente possível a cominação da penalidade, em razão do não recolhimento das estimativas, tendo como base de cálculo os resultados mensais apurados pelo contribuinte, mesmo após o encerramento do ano-calendário

Assim, considerando que a Súmula CARF 105 faz menção expressa à redação original do artigo 44 da Lei 9.430/1996 e que esta foi alterada com Lei 11.488/2007 (conversão da MP 351/2007), em vigor quando dos fatos geradores objeto do presente recurso especial, não é possível a aplicação automática do enunciado para fatos ocorridos posteriormente, eis que necessário um juízo de mérito sobre se a alteração da redação da lei teve ou não o condão de alterar a norma jurídica subjacente.

Não sendo possível aplicar automaticamente a Súmula CARF 105 para infrações ocorridas após a alteração legislativa que resultou na Lei 11.488/2007, não se aplica o impedimento ao conhecimento previsto no artigo 67, § 3º e 12 do RICARF/2015.

Observo, por fim, que o escopo do recurso especial da Fazenda Nacional apenas tem por alcance potencial restabelecer o que foi (parcialmente) afastado por concomitância. Assim, outras questões decididas pelo acórdão recorrido que não foram objeto de recurso(s) especial(is) naturalmente permanecem como definidas pelo acórdão recorrido.

Ante o exposto, conheço do recurso especial da Fazenda Nacional.

Conhecimento - Recurso especial do sujeito passivo

O recurso especial do sujeito passivo foi admitido para discutir os temas que foram assim descritos no despacho de admissibilidade: (i) “*impossibilidade de se efetuar lançamento tributário consubstanciado em suposta inobservância ao regime de competência frente a ausência de prejuízo ao fisco*”, e (ii) “*impossibilidade de cumulação de multa isolada por não pagamento de estimativa (50%) e multa punitiva de ofício (75%)*.”.

Quanto ao primeiro tema, o sujeito passivo traz como paradigma acórdão exarado em procedimento fiscal ocorrido diante do mesmo contexto fático e jurídico do presente, com diferença apenas quanto aos anos-calendário autuados (aqui 2010, e no paradigma 2011 e 2012).

No caso, a mesma fiscalização sofrida pelo sujeito passivo em relação ao ano-calendário de 2010 (que é objeto dos presentes autos), também alcançou os anos-calendário de 2009, 2011 e 2012, gerando o mesmo tipo de autuação por redução indevida das bases de cálculo de IRPJ e CSLL nesses outros períodos. Conforme relatado, a infração está relacionada a uma dívida que a contribuinte assumiu de sua entidade fechada de previdência complementar, a Real Grandeza, no ano-calendário de 2000, e que registrou diretamente nos livros fiscais apenas em 2009, sem transitar os valores pela contabilidade.

Diante de tal identidade entre os procedimentos fiscais, o despacho de admissibilidade reconheceu a divergência jurisprudencial, pontuando, ainda, que o paradigma indicado, acórdão 1201-001.542 “*admitiu a redução das bases de cálculo de IRPJ e CSLL de período posterior pelas dívidas assumidas em período anterior, uma vez que não foi demonstrado qualquer prejuízo ao Erário*”.

No caso, compreendo que, não obstante tenha se tratado de procedimentos fiscais semelhantes, lavrados diante do mesmo contexto e, inclusive, com base nos mesmos fundamentos de fato e de direito, a divergência jurisprudencial somente restará demonstrada após análise comparada entre as *razões* do paradigma e do recorrido. É dizer, mesmo no caso de procedimentos fiscais equivalentes para ambos os precedentes, é necessário verificar os fundamentos adotados pelo paradigma de forma a se concluir se estes reformariam as razões trazidas pelo acórdão então recorrido.

De fato, a divergência jurisprudencial se revela pela diversidade entre os fundamentos jurídicos dos julgados comparados, e não pela coincidência entre os procedimentos fiscais. Autuações fiscais semelhantes podem ser objeto de diferentes defesas e resultar em julgados que apenas poderão ser considerados como caracterizadores de divergência jurisprudencial se tiverem dado ênfase aos mesmos elementos de fato e de direito e decidido de forma diferente.

Passo, assim, a analisar as razões do recorrido e do paradigma de forma a verificar se estes correspondem a genuína divergência jurisprudencial.

No caso, verifica-se que o acórdão recorrido (1301-003.020) manteve a autuação citando mais de um fundamento.

O acórdão recorrido conclui que “*a violação do regime de competência, corretamente apontada pela fiscalização, esconde a indedutibilidade da própria despesa*”. Para tanto, primeiramente, o julgado indica adotar as razões do voto vencedor do acórdão 1301-002.426, de relatoria do Conselheiro Flavio Franco Correia, e que analisou a autuação contra esse mesmo sujeito passivo referente ao ano-calendário de 2009, em que se questiona a forma como as despesas foram registradas. Em seguida, o voto condutor do acórdão recorrido afirma:

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.

Então, o voto condutor do acórdão recorrido menciona que “*A par das razões alinhadas pelo Conselheiro Flavio Franco Correia, outras ainda podem ser aduzidas...*” e então emite opinião sobre a (in)dedutibilidade da própria despesa (i) “*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 9.249/1995.*”, e (ii) “*a verificação da*

dedutibilidade das contribuições para entidade fechada de previdência complementar não passa pelo exame dos requisitos de necessidade e normalidade (art. 299, 1º e 2º do RIR)...”.

Foi diante de tais comentários que o acórdão recorrido concluiu que “*a violação do regime de competência, corretamente apontada pela fiscalização, esconde a indedutibilidade da própria despesa*”.

Uma leitura isolada (descontextualizada) do voto condutor do acórdão recorrido poderia levar à conclusão de que as suas afirmações a respeito da (in)dedutibilidade das despesas fariam também parte das razões de decidir da Turma em questão. Não obstante, a análise conjunta de tal decisão em face do *iter* processual e do próprio Termo de Verificação Fiscal (materiais que estavam sob análise daquela Turma para proferir a respectiva decisão) revela que a possibilidade de se deduzir as despesas nunca foi questão controvertida nos presentes autos.

De fato, nem o Termo de Verificação Fiscal nem o auto de infração fazem menção ao artigo 13 da Lei 9.249/1995 ou ao requisito da necessidade da despesa, nem a decisão da DRJ contém sequer uma linha sobre o assunto.

Assim, na verdade, é de se considerar que as afirmações da decisão recorrida sobre a (in) dedutibilidade da despesa são meros *obiter dicta*, não fazendo parte de suas razões de decidir. Isso é importante pois, para que se possa concluir pela caracterização de divergência jurisprudencial, é necessário que o paradigma indicado seja capaz de reformar o recorrido apenas em sua conclusão de que não pode ser efetuado o registro, em 2009, diretamente no LALUR, de prejuízo fiscal referente a despesa incorrida em 2000 e não registrada na contabilidade.

É dizer, por não ter sido parte das razões de decidir, não é necessário que o paradigma reforme o recorrido na parte em que este conclui que a própria despesa em questão sequer era dedutível em 2000.

Pois bem. Analisando-se o acórdão indicado como paradigma (acórdão 1201-001.542), percebe-se primeiramente que este tem um voto vencido e um voto vencedor e que, no tocante à dedução da despesa, ambos os votos são favoráveis ao sujeito passivo.

O voto vencedor do acórdão 1201-001.542 trouxe como fundamento a ausência de prejuízo ao Fisco na inobservância do regime de competência, mantendo a base de cálculo originalmente utilizada pelo sujeito passivo e alterando apenas valores relativos à dedução de estimativas (que, naquele caso, eram matéria autônoma do recurso-- a dedução de estimativas não foi aceita ali porque não foi apresentada a respectiva DCOMP), veja-se (grifos do original):

4. No presente caso, a exclusão cuja competência foi o ano-calendário 2000, somente foi efetuada pela Recorrente em 2009; sendo postergação de exclusão, não houve, nem poderia ocorrer postergação de pagamento de imposto; tampouco consta dos autos que a redução do Saldo Negativo apurado pela Recorrente em 2009 resultasse em redução indevida do IRPJ e da CSLL a pagar apurados na autuação, se obedecido o § 1º do inciso II, do art. 273 do Regulamento do Imposto de Renda RIR de 1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999):

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 inexatidão 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 inexatidão 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).

(...) Consequentemente, cancela-se a glosa (...).

O voto vencedor difere do voto vencido unicamente em função do resultado dado às estimativas quitadas sem DCOMP (que o voto vencido aceitou, e o voto vencedor não), de maneira que é de se considerar que, quanto à matéria relativa às consequências fiscais do registro extemporâneo da despesa de 2000, prevaleceram, na verdade, as razões do voto vencido.

No caso, o voto vencido primeiramente analisa se as despesas seriam, por seu tipo, dedutíveis, com análise do artigo 13 da Lei 9.249/1995 e do artigo 299 do RIR/99, *in verbis*:

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

(...)

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.

(...)

Posteriormente, o voto vencido passa a analisar o artigo 273 do RIR/99, concluindo no mesmo sentido do voto vencedor, *in verbis*: “*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*”.

O voto vencido também aborda o argumento sobre a forma como as despesas foram registradas, observando, quanto ao fato de as despesas terem sido registradas diretamente em livros fiscais, sem terem transitado na contabilidade: “*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.*”

A análise de tais razões dos dois votos proferidos no acórdão indicado como paradigma revela que estas são suficientes para reformar todos os pontos considerados relevantes pelo voto condutor do acórdão recorrido. De fato, o paradigma conclui que não vê qualquer

problema no fato de ter sido feito o registro, anos depois, e diretamente no LALUR, de prejuízo fiscal referente a despesa incorrida em 2000 e não registrada na contabilidade, bem como conclui que a despesa em questão é do tipo dedutível.

Vale observar que, mesmo que se considere que a questão da dedutibilidade da despesa não é mero *obiter dictum* do acórdão recorrido, mas faz parte de suas razões de decidir (o que se admite apenas em homenagem ao princípio da eventualidade), é de se concluir que as razões do acórdão paradigma são capazes de reformar o acórdão recorrido também nesse ponto.

Assim, após análise das razões dos votos dos acórdãos recorrido e paradigma, concluo que a divergência jurisprudencial resta demonstrada, na medida em que a aplicação, ao caso dos autos, do racional constante do paradigma, seria capaz de levar à reforma da conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

Observo, ainda, que o acórdão 1201-001.542 foi aceito à unanimidade como paradigma pelo acórdão 9101-004.553, de 3 de dezembro de 2019 (proferido nos autos do processo 16682.721073/2014-51, que discutiu a autuação referente ao ano-calendário de 2009 e no qual foi objeto de recurso especial o acórdão 1301-002.426), sendo que ali a i. Relatora, Conselheira Edeli Pereira Bessa, observou:

(...)

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 (...)

(...)

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 nº 16682.720878/2013-04, apreciado no paradigma nº 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 nº 1201-001.542:

(...)

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:

(...)

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.

Pontuo, por fim, que a divergência se estabelece, apenas, quanto à acusação de redução indevida do lucro real e da base de cálculo da CSLL, sob o argumento de que o contribuinte teria compensado, no ano-calendário de 2010, despesas do ano-calendário de 2000, no valor de R\$ 198.122.932,95, como se fosse saldo de prejuízo fiscal, registrada diretamente no LALUR do ano-calendário de 2009.

Não houve demonstração de divergência quanto ao outro item do auto de infração, referente à exclusão indevida de despesas referentes a pagamentos realizados a título de juros, no montante de R\$ 98.490.258,95. Nesse ponto, a declaração de voto apresentada pela Conselheira Edeli Pereira Bessa na sessão de julgamento (e anexada ao final deste voto) bem observa (grifos nossos):

Note-se, também, que nestes autos houve duas glosas decorrentes da dívida assumida com a Real Grandeza: a glosa de R\$ 198.122.932,91 nas compensações de prejuízos e de bases negativas constituídos em 2009 pelo registro tardio da contribuição não compulsória acordada em 2001 e glosa da exclusão de R\$ 98.490.258,95 apropriada em 2010, sem trânsito por resultado do exercício, correspondente a juros daquela dívida. **Esta segunda infração não foi enfrentada no processo administrativo nº 16682.720878/2013-04, em que proferido o paradigma nº 1201-01.542.** Inclusive, tal decisão tem como fundamento central o fato de não ter sido provado o prejuízo ao Fisco na postergação do registro da dívida, aspecto que em nada afeta a glosa da exclusão promovida em 2010, correspondente a juros incorridos sobre tal dívida, mas não transitados pelo resultado do exercício, e computados no resultado tributável mediante exclusão sem previsão legal. Por esta razão, aliás, **a Contribuinte nada refere acerca desta segunda infração ao demonstrar a divergência jurisprudencial**, tanto na transcrição de excertos do recorrido, como do paradigma

Ante o exposto, conheço do recurso especial do sujeito passivo quanto à primeira matéria, nos termos do despacho de admissibilidade.

A outra matéria admitida para recurso especial do sujeito passivo diz respeito à concomitância de multas. O sujeito passivo questiona a manutenção parcial das multas isoladas, na parte em que as respectivas bases de cálculo não foram superadas pela multa de ofício aplicada no auto de infração, indicando como paradigmas os acórdãos 1401-002.035 e 1301-001.225, pretendendo a discussão sob dois fundamentos: (i) a impossibilidade de se cobrar as multas isoladas após o fim do ano-calendário e (ii) a impossibilidade de se cobrar as multas isoladas cumulativamente com as multas de ofício.

O despacho de admissibilidade até menciona esses dois enfoques da discussão, em especial quando observa “*O outro paradigma apresentado para essa terceira divergência, o Acórdão nº 1301-001.225, também adota interpretação que leva à vedação integral da situação de concomitância das multas, além de também condenar o fato de a multa isolada ser aplicada após o encerramento do período*”.

Não obstante, a análise do voto condutor do acórdão recorrido revela que o argumento acerca da impossibilidade de se cobrar multa isolada após o encerramento do ano-calendário, embora estivesse no recurso voluntário, não foi analisado quando do julgamento deste apelo, não tendo sido mencionado nem no relatório nem no voto do acórdão de recurso voluntário. Tal argumento, se acolhido, poderia dar ensejo ao total cancelamento das multas isoladas, mas fato é que a Turma Ordinária apenas julgou a questão da concomitância, tendo dado parcial provimento ao recurso do sujeito passivo neste ponto, e contra tal fato o sujeito passivo não opôs os devidos embargos de declaração.

Assim, resta ausente o prequestionamento quanto à questão da (im)possibilidade de cobrança de multas isoladas após o encerramento do ano-calendário.

Talvez por isso, o despacho de admissibilidade restringe o conhecimento do recurso especial ao argumento da concomitância, e assim descreve a matéria admitida: - *“impossibilidade de cumulação de multa isolada por não pagamento de estimativa (50%) e multa punitiva de ofício (75%).”*

Neste sentido, vale ressaltar que **o recurso especial do sujeito passivo foi admitido, quanto às multas isoladas, exclusivamente quanto à questão da possibilidade ou não de cumulação das multas, e assim será a análise, tanto aqui no conhecimento quanto no mérito, se conhecido.**

Analisando a divergência jurisprudencial, observo que primeiro paradigma, acórdão 1401-002.035, cancelou integralmente as multas isoladas em virtude da concomitância, em fatos ocorridos após 2007, por considerar as estimativas como medida preparatória para a cobrança do ajuste anual e considerar aplicável o racional da Súmula CARF 105. A análise das razões deste voto permite concluir pela caracterização da divergência jurisprudencial.

Quanto ao outro precedente aceito como paradigma, acórdão 1301-001.225, cumpre observar que, apesar da numeração 1301, não foi proferido pelo mesmo colegiado do acórdão recorrido para fins do impedimento constante do artigo 67 do Anexo II do RICARF/2015, já que tal precedente data de 2013 e o acórdão recorrido em 2018. Neste sentido, o Manual de Exame de Admissibilidade de recurso especial assim esclarece (versão 3.8, p. 48):

c) Se um dos acórdãos em confronto foi proferido antes de 10/06/2015 e o outro depois, o paradigma pode ser aceito, já que se considera que os Colegiados são distintos, independentemente de terem a mesma denominação e de os respectivos números exibirem o mesmo prefixo.

Tal precedente decide sobre o ano-calendário de 2007 e conclui que a multa isolada por falta de recolhimento sobre base de cálculo mensal estimada não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício.

Muito embora o voto condutor faça menção à redação original do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, fato é que o precedente cancelou a multa isolada para o ano de 2007, quando já vigente a alteração trazida pela Lei 11.488/2007 (conversão da MP 351, de 22 de janeiro de 2007). Sendo a *lide* ali julgada posterior à alteração legislativa que resultou na Lei 11.488/2007, é de se considerar que decidiu sobre o mesmo contexto jurídico dos presentes autos. Assim, é de se aceitar tal precedente como caracterizador de divergência jurisprudencial para o caso dos autos.

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer do recurso especial também quanto à matéria das multas isoladas, para ambos os paradigmas, **ressaltando que o despacho**

de admissibilidade admitiu a discussão apenas sob o enfoque da possibilidade ou não de concomitância entre as penalidades, e este será o mérito objeto do presente julgado.

Conhecimento - conclusão

Assim, conheço de ambos os recursos especiais, nos termos do despacho de admissibilidade.

Mérito

Mérito - Recurso Especial da Fazenda Nacional

O mérito do recurso especial da Fazenda Nacional são as multas isoladas e esta alega que estas deveriam ser integralmente mantidas, mesmo quando cobradas em concomitância com a multa de ofício devida ao final do ano-calendário.

Tenho orientado meus votos em sentido oposto ao defendido pela Fazenda Nacional em seu recurso especial, como demonstra o meu voto no acórdão 9101-005.692, de 13 de agosto de 2021, que também adoto como razões de decidir para o presente julgado:

(...)

É dizer, mesmo após a alteração da Lei 9.430/1966, promovida pela Lei 11.488/2007, permanecem os raciocínios que orientaram o enunciado da Súmula CARF n. 105, de que não é cabível o lançamento de multa isolada eis que sua base de cálculo está inserida na base de cálculo das multas de ofício, bem como de que, por aplicação do princípio da consunção, tais as penas – multa isolada e multa de ofício -- não podem ser aplicadas cumulativamente.

Não se nega que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida versus valor do ajuste anual devido), assim como não se nega que se trata de punição pelo descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual).

Ocorre que, sempre que a falta de recolhimento da estimativa refletir no valor do ajuste anual devido e este não for recolhido, ensejando a aplicação da multa de ofício, teremos uma dupla repercussão da primeira infração, já que esta ensejará, ao mesmo tempo, a exigência da multa isolada e da multa de ofício.

Aqui sim é relevante o fato de a estimativa ser mera antecipação do tributo devido no ajuste anual, sendo de se ressaltar a impossibilidade de se punir, ao mesmo tempo, uma conduta ilícita e seu meio de execução.

Neste sentido, havendo aplicação de multa de ofício pela ausência de recolhimento do ajuste anual, há que se considerar a multa isolada inexigível, eis que absorvida por esta. E isso não porque se trate da mesma pena (porque não é), mas simplesmente porque, quando uma conduta punível é etapa preparatória para outra, também punível, pune-se apenas a conduta-fim, que absorve a outra.

*Dito de outra forma, não se nega que, no caso, é impróprio falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: a hipótese de incidência da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais e a hipótese de incidência da multa proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período. Não obstante, **quando uma das condutas funcionar como etapa preparatória para a outra, em matéria de penalidades deve-se aplicar o princípio da absorção ou consunção.***

A matéria é pacífica na doutrina penal, sendo certo, por exemplo, que um indivíduo que falsifica identidade para praticar estelionato apenas responderá pelo crime de estelionato, e não pelo crime de falsificação de documento – tal entendimento está, inclusive, pacificado na Súmula 17 do Superior Tribunal de Justiça: “Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido”. E isso é assim não porque as condutas se confundam (já que uma coisa é falsificar documento e outra é praticar estelionato), sendo certo também que as penas previstas são diversas e visam a proteger diferentes bens jurídicos, mas simplesmente porque, quando uma conduta for etapa preparatória para a outra, a sua punição é absorvida pela punição da conduta-fim.

Segundo Rogério Grecco, mostra-se cabível falar em princípio da consunção nas seguintes hipóteses: i) quando um crime é meio necessário, fase de preparação ou de execução de outro crime; ii) nos casos de antefato ou pós-fato impunível (Manual de Direito Penal. Parte 16ª ed. São Paulo: Atlas, p.121). O caso das estimativas que repercutem no valor devido no ajuste anual encaixa-se perfeitamente na primeira hipótese.

Neste tema, elucidativo o trecho do voto do então conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima no acórdão CSRF/01-05.838, e 15 de abril de 2008 (o qual é citado nos votos condutores dos acórdãos 9101-001.307 e 9101-001.261, que por sua vez são precedentes que inspiraram a edição da Súmula CARF n. 105, que diz: “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.”):

(...)

Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, 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. Assim, a interpretação do conflito de

normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam "princípio da consunção".

Segundo as lições de Miguel Reale Junior: "pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave..." E prossegue "no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave".

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

Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é absorvida pela aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades — de mora e de ofício — na mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dosimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.

(...)

*Vale observar, por fim, que só há que se falar em consunção/absorção de penas quando se estiver efetivamente diante da aplicação de duas **penas**. Daí porque, nas situações em que não for aplicada a multa de ofício (seja porque o contribuinte recolheu o valor apurado como devido no ajuste anual, seja porque apurou prejuízo fiscal/base de cálculo negativa), não há que se falar em inexigibilidade da multa isolada.*

Noto, por fim, que o entendimento acima exposto está também alinhado à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça - STJ.

No REsp 1.496.354/PR, o STJ decidiu ser necessário aplicar o princípio da consunção na interpretação do art. 44 da Lei n. 9.430/1996, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 11.488/2007, a fim de afastar a exigência da isolada, absorvida pela multa de ofício. Vale transcrever a ementa da referida decisão:

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.

(STJ, REsp 1496354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)

Em seu voto, acompanhado pela unanimidade da Segunda Turma da 1ª Seção do STJ, o Ministro Relator Humberto Martins, fundamentou (grifamos):

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 reprimir 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, à 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.”

Em decisão posterior, no REsp 1.499.389/PB, o STJ novamente aplicou o princípio penal da consunção para afastar a cumulação da multa de ofício com a multa isolada, em decisão assim ementada:

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.

(STJ, AgRg no REsp 1499389/PB, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/09/2015, DJe 28/09/2015)

É possível perceber que a ratio decidendi presente nos referidos julgados do STJ, que se detiveram às aludidas normas sancionatórias após as alterações introduzidas pela Lei n. 11.488/2007, não é distinta das razões de decidir adotadas pelo CARF em seus reiterados julgados proferidos na vigência da redação original do art. 44 da Lei n. 9.430/1996, e que orientaram a edição da Súmula CARF n. 105.

Nesse seguir, após as alterações introduzidas pela Lei 11.488/2007, o mesmo dilema quanto à consunção, anteriormente enfrentado pelo CARF, permanece presente e, conforme o entendimento mantido pelo STJ, deve ser solucionado da mesma forma: com a impossibilidade de cobrança da multa isolada quando houver a cobrança da multa de ofício.

São essas as razões pelas quais deve ser mantida a ratio decidendi que inspirou o enunciado da Súmula CARF 105, inclusive nos fatos ocorridos sob a vigência da Lei 11.488/2007, como é o caso dos autos.

(...)

Portanto, nego provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Mérito - Recurso especial do sujeito passivo

A **primeira matéria** admitida para discussão no recurso especial do sujeito passivo diz respeito aos **prejuízos fiscais** relacionados à dívida assumida pelo sujeito passivo perante a Real Grandeza Fundação de Previdência e Assistência, entidade mantenedora dos planos de complementação de aposentadoria dos funcionários do contribuinte em questão.

São fatos incontroversos: que a despesa foi incorrida no ano-calendário de 2000, não foi registrada na contabilidade, tendo sido registrada diretamente no LALUR como prejuízo fiscal apenas no ano-calendário de 2009. A presente autuação discute os efeitos para o ano-calendário de 2010.

O exame do Termo de Verificação Fiscal e do auto de infração revela que estes questionam, exclusivamente, a forma de registro de tais prejuízos e o modo como estes foram aproveitados pelo sujeito passivo. Vale transcrever novamente o auto de infração de IRPJ (fl. 588 – o auto de infração de CSLL tem a mesma descrição e adapta as bases legais, cf. fl. 598):

**EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL
INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS**

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, que é parte integrante e inseparável deste auto de infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2010	98.490.258,95	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2010:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247 e 250 do RIR/99

**SALDO INSUFICIENTE
INFRAÇÃO: COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO OPERACIONAL COM RESULTADO DA ATIVIDADE GERAL**

O sujeito passivo compensou indevidamente, a título de prejuízos fiscais, despesas da competência de 2000 reduzindo com isso o Lucro Real do período de apuração, conforme Termo de Verificação Fiscal anexo, que é parte integrante e inseparável deste auto de infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2010	198.122.932,91	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2010:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247 e 250, inciso III, 251, 273, inciso II, 274, 509 e 510 do RIR/99

Diante disso, observo que, muito embora tenha sido objeto de comentários por parte do acórdão recorrido, não se analisará no mérito do presente recurso especial a possibilidade ou não de dedução das despesas em questão. De fato, isso não faz parte da lide em discussão, eis que não foi questionado pela autoridade fiscal, sendo válido observar que nem mesmo a decisão de primeira instância faz qualquer menção à normalidade, usualidade e necessidade da despesa e/ou a critérios do artigo 13 da Lei 9.249/1995.

A lide dos presentes autos se resolve mediante análise da autuação fiscal em questão, e a divergência jurisprudencial restou caracterizada a partir de decisões em sentido

oposto a respeito da possibilidade de se considerar, como prejuízo fiscal de 2010, um registro em LALUR/LACS feito em 2009 correspondente a despesa incorrida em 2000 e não transitada na contabilidade.

A decisão de primeira instância assim descreveu os fatos em questão:

No ano calendário de 2010 a contribuinte compensou R\$ 198.122.932,95, e reduziu o seu Lucro Real e a sua base de cálculo da CSLL. Esclarece-se que é incontroverso o fato de a contribuinte ter registrado no ano-calendário 2009 despesa incorrida no ano de 2000. Se não, vejamos.

O contribuinte informou que o referido saldo de prejuízo 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”.

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.

Dessa forma, a utilização de despesas da competência de 2000, constituída na forma de “prejuízo fiscal”, no ano-calendário de 2010, reduziu de forma indevida o lucro real e a base de cálculo da CSLL no ano-calendário de 2010 e, conseqüentemente, o IRPJ e a CSLL devidos.

(...)

Agora tratando dos encargos, “os Juros” incidentes sobre os mesmos contratos do ano – calendário 2000 a impugnante sustenta que pode apropriá-los no ano-calendário de 2010.

Entendo que os argumentos para negar este pedido são exatamente os mesmos já utilizados no item anterior. Haja vista, que estes encargos são encargos do ano-calendário de 2000.

Observo que o sujeito passivo sofreu autuações semelhantes, referentes:

- (i) ao ano-calendário 2009, processo 16682.721073/2014-51: o acórdão 1301-002.426 deu provimento parcial ao recurso voluntário apenas para afastar as multas isoladas; tal decisão foi objeto de recursos especiais e o acórdão CSRF **9101-004.553**¹ negou provimento ao recurso especial do sujeito passivo para **manter ao principal da autuação**, dando

¹ 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.

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).

provimento parcial ao recurso especial da Fazenda Nacional que versava sobre as multas isoladas, com retorno dos autos à turma *a quo* para decisão acerca de alegações subsidiárias quanto ao cálculo de tais penalidades, e

(ii) aos anos-calendário 2011 e 2012, processo: 16682.720878/2013-04: o acórdão 1201-001.542, indicado como **paradigma** pelo sujeito passivo no presente recurso especial, decidiu “*dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer a exclusão da despesa em 2009, mantendo o IRPJ e a CSLL recalculados, assim como as multas isoladas em razão do recálculo das estimativas cujas compensações não foram objeto de PER/DComp.*”; apenas o contribuinte recorreu à CSRF, exclusivamente quanto às multas isoladas, e seu recurso especial teve provimento negado nos termos do acórdão 9101-004.067².

Na ocasião do julgamento do recurso especial do sujeito passivo nos autos do processo referente ao ano-calendário de 2009, acompanhei o voto da i. Relatora Conselheira Edeli Pereira Bessa no acórdão 9101-004.553, de 03 de dezembro de 2019. Reproduzo trechos de tal julgado, adotando-o como razões de decidir:

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 nº 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 nº 11.638, de 2007)

V – se companhia aberta, demonstração do valor adicionado. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

[...]

§ 5º As notas explicativas devem: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

² Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Demetrius Nichele Macei, Luis Fabiano Alves Penteadado e Lívia De Carli Germano, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa (suplente convocado).

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Viviane Vidal Wagner, Demetrius Nichele Macei, Lizandro Rodrigues de Sousa (suplente convocado), Luis Fabiano Alves Penteadado, Lívia De Carli Germano, Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício).

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.

(...)

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 n.º 2/96 para implementar a determinação contida nos §§6º e 7º do art. 6º do Decreto-lei n.º 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 subseqüentes (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 apurados naquele período, 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 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 regram 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 comporem, 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 hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; (Vide art 3 da LCp nº 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 anual³. 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 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:

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

³ 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:

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.

[...]

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.

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 dividas 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 líquido⁴, disto não decorre a faculdade de alocar tais exclusões quando bem aprouver à Contribuinte, consoante interpretação veiculada na Instrução Normativa SRF n.º 51/95⁵:

⁴ 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.

⁵ 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).

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 nº 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.

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 nº 1301-003.020.

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

Como se percebe, 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 e da base de cálculo da CSLL.

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.

Ante o exposto, oriento meu voto para **negar provimento ao recurso especial do sujeito passivo quanto à primeira matéria.**

A **segunda matéria** objeto do recurso especial do sujeito passivo diz respeito às **multas isoladas cobradas concomitantemente à multa de ofício em 2010.**

Sobre o tema, como se verifica do trecho de voto acima referente ao julgamento do recurso especial da Fazenda Nacional (que adoto também aqui como razões de decidir), entendo pela inexigibilidade das multas isoladas quando referentes a ano-calendário para o qual foi cobrada a multa de ofício, por aplicação do princípio da consunção que, em matéria de penalidades, determina a absorção da punição da infração-meio pela punição pela infração-fim. Compreendo tal princípio plenamente aplicável ao caso, eis que as multas isolada e de ofício são ambas penalidades, observado que a primeira é punição pela ausência do recolhimento das estimativas e estas são medidas preparatórias para a apuração do tributo devido no ajuste anual, cujo não recolhimento dá ensejo à multa de ofício.

Ante o exposto, oriento meu voto para dar parcial provimento ao recurso especial do sujeito passivo, apenas para cancelar integralmente as multas isoladas em questão.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer e negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, e para conhecer e dar parcial provimento ao recurso especial do sujeito passivo, cancelando integralmente as multas isoladas em questão.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada.

A I. Relatora restou vencida em seu entendimento contrário ao recurso especial da PGFN e favorável ao recurso especial da Contribuinte no que diz respeito às exigências de multas isoladas. Neste ponto, a maioria qualificada do Colegiado compreendeu que deveria ser provido o recurso fazendário, e a maioria do Colegiado negou provimento ao recurso especial da Contribuinte.

Anote-se que este Colegiado decidiu, preliminarmente, rejeitar a conversão do julgamento em diligência e conhecer dos recursos especiais no limite dos despachos de admissibilidade, vez que, em sustentação oral, diante da decisão favorável ao restabelecimento das multas isoladas exigidas concomitantemente com a multa de ofício aplicada sobre o ajuste anual, e à manutenção das multas isoladas validadas no acórdão recorrido, a Contribuinte reiterou suas alegações acerca da cobrança em duplicidade de valores exigidos em lançamento anterior, bem como da exigência em cascata das multas isoladas, porque deduzida na apuração acumulada o valor da estimativa paga, quando o correto seria a dedução do valor devido nos meses anteriores.

As arguições constam de petições apresentadas em face da cobrança dos valores apurados após liquidação do acórdão de recurso voluntário e, especificamente no que diz respeito às multas isoladas aqui restabelecidas, cabe esclarecer que o exame de admissibilidade dos recursos especiais da PGFN e da Contribuinte não atacam a questão da cobrança em cascata, assim relatada no acórdão recorrido:

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.

O recurso especial da PGFN se limita a confrontar os seguintes fundamentos do acórdão recorrido:

“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 multas.

(...)

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

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.

(...)

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

Cálculo da multa isolada

Pelas razões expostas acima, devem ser excluídos da base de cálculo da multa isolada os valores correspondentes às infrações apurada no lançamento de ofício, remanescendo 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.”

E, a partir das referências dos paradigmas, a PGFN assim sintetiza a divergência e expressa sua conclusão, depois de expor suas razões de mérito:

O acórdão ora recorrido, proferido pela e. Turma Ordinária a qua, afastou a aplicação da multa isolada prevista no art. 44, II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, por considerar

ilegítima a incidência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas concomitantemente com a multa de ofício. Concluiu a decisão combatida que haveria dupla penalização em função da mesma infração e que deveria ser aplicado ao caso o princípio da consunção.

Por outro lado, os Acórdãos Paradigmas entenderam que: (i) no caso não se aplica o enunciado n. 105 da Súmula do CARF, por tratar de contexto jurídico distinto; (ii) ser plenamente possível a cominação da penalidade, em razão do não recolhimento das estimativas, tendo como base de cálculo os resultados mensais apurados pelo contribuinte, mesmo após o encerramento do ano-calendário.

[...]

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 vênia 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.

A PGFN, portanto, pretende o restabelecimento das multas isoladas afastadas porque exigidas concomitantemente com a multa proporcional aplicada sobre o ajuste anual. Na dicção do voto condutor do acórdão recorrido, busca desconstituir a determinação de que *devem ser excluídos da base de cálculo da multa isolada os valores correspondentes às infrações apurada no lançamento de ofício, remanescendo 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.* Ou seja, defende que a base de cálculo da multa isolada também contemple *os valores correspondentes às infrações apurada no lançamento de ofício*, em especial no que diz respeito às *decorrências de casos de omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido*, reformando-se o entendimento do Colegiado *a quo* de que *a multa isolada não se destina a apenar estas infrações.*

O recurso especial da Contribuinte, por sua vez, pretende a reversão da manutenção parcial das multas isoladas mediante confrontação do argumento assim referido pela recorrente:

No que se refere às multas aplicadas, melhor sorte não socorre ao Fisco. A multa isolada de 50% sobre as estimativas não poderia ser aplicada no caso dos autos, seja porque o lançamento ocorreu após o encerramento do ano-calendário, seja porque a referida multa fica absorvida pela multa de ofício de 75%, por força do princípio da consunção.

Questiona, portanto, apenas o aspecto formal de a exigência ser formalizada depois do encerramento do ano-calendário e o aspecto material de a infração ter sido punida com a multa de ofício de 75%. Ao final, a conclusão da Contribuinte é a seguinte:

A conclusão não pode ser outra. Afinal, o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Na medida em que as estimativas são meras antecipações dos tributos devidos, motivo pelo qual a cominação concomitante redundante na dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato, ou seja, *bis in idem*.

Ante o exposto, impõe-se, por mais essa razão, a pronta reforma do acórdão recorrido por esta eg. CSRF, de modo a consignar que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/96, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurados no ajuste anual, devendo subsistir apenas esta última.

Observe-se que o voto condutor do acórdão recorrido, ao determinar que deveriam remanescer *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*, admite a aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício proporcional sobre os valores que deixaram de ser quitados por compensação promovida sem a apresentação de DCOMP.

Registre-se que em contrarrazões, nenhuma das partes fez ressalvas aos efeitos da alegada exigência em cascata.

Assim, resta evidente que as divergências jurisprudenciais acerca das multas isoladas aqui exigidas se limitam aos fundamentos antes expostos, quais sejam: i) a (in)aplicabilidade da Súmula CARF nº 105 a fatos geradores anteriores à Medida Provisória nº 351/2007; ii) a (im)possibilidade de lançamento da penalidade depois do encerramento do ano-calendário; e iii) a (im)possibilidade de aplicação conjunta com a multa de ofício e conseqüente (in)aplicabilidade do princípio da consunção. Nada, para além disso, foi arguido pelas recorrentes, razão pela qual descabe a este Colegiado manifestar-se sobre as providências acerca da alegada exigência em cascata das multas isoladas. Se esta questão foi decidida em favor da Contribuinte, esta parte da decisão não está alcançada pelo recurso fazendário. De outro lado, se a questão não foi decidida, ou o foi desfavorável à Contribuinte, não há dissídio jurisprudencial em seu recurso especial quanto a este ponto.

E, nos limites das divergências jurisprudenciais que tiveram seguimento em exame de admissibilidade, a decisão deste Colegiado, como antes mencionado, foi no sentido de dar provimento ao recurso fazendário e negar provimento ao recurso da Contribuinte.

Isto porque não há impedimento à aplicação das multas isoladas simultaneamente com a multa de ofício a partir de 2007, como claramente exposto no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.962, de lavra da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, cujas razões são aqui adotadas também para afastar as objeções à aplicação da penalidade depois do encerramento do exercício e à pretensão de aplicação do princípio da consunção:

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 nº 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 nº 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 n.º 9.430, de 1996, pela Medida Provisória n.º 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei n.º 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 n.º 351, de 2007, limitou-se a esclarecer que a alteração do art. 44 da Lei n.º 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 incontestável, 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 n.º 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 n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei n.º 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 n.º 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, materialidade 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 nº 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 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 nº] 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 nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 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 subsequente⁶.

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 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 2009⁷

[...]

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 2012⁸

[...]

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:

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

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

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

[...]

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 N.º18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2013⁹

[...]

ANEXO I

I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:

[...]

9.ª PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA *Até a vigência da Medida Provisória n.º 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 N.º 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2014¹⁰

[...]

ANEXO I

[...]

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

[...]

13.ª 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 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.*

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 n.º 9.430, de 1996, pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 2007. **Jurisprudência esta, aliás, que motivou a alteração legislativa.**

⁹ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 71, de 27 de novembro de 2013.

¹⁰ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 12, de 25 de novembro de 2014.

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 n.º 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 n.º 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.

Este cenário deixou patente a imprestabilidade de enunciado distinguindo as ocorrências alcançadas a partir da expressão "até a vigência da Medida Provisória n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares¹¹ à parcela do litígio já pacificada.

¹¹ Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 256, de 2009, e alterado pela Portaria MF n.º 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 n.º 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.

[...]

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

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 nº 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 nº 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

§ 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.

[...]

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 nº 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 nº 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 n.º 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 CSLL 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 devidos¹² 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

¹² 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)

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 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 nº 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 Vitta¹³:

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

¹³ http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2644

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/opportunidade, 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, 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, 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)

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória n.º 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 n.º 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 n.º 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 consequência, 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 n.º 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 menor¹⁴. Se o recolhimento não for promovido 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*

¹⁴ Lei n.º 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.

§ 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)

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 nº 105 auxiliam nesta interpretação. São eles:

[...]

Observa-se nas ementas dos Acórdãos nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Sendo assim e diante do todo o exposto, não só não há falar na aplicação ao caso da Súmula CARF nº 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 nº 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 nº 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.

Especificamente acerca do princípio da consunção, vale o acréscimo das razões de decidir adotadas pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto e expostas, dentre outros, no voto condutor do Acórdão nº 9101-006.056¹⁵:

A alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 buscou adequar o dispositivo face à jurisprudência então dominante no CARF, mais precisamente a firmada em torno do entendimento do então Conselheiro e Presidente de Câmara José Clóvis Alves, o qual atacava a redação do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430/96 ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição...*"), e divisava *bis in idem*, entendendo que a "mesma" multa

¹⁵ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo (Acórdão CSRF 01-05503 - 101-134520).

Na nova redação do citado artigo, o *caput* não mais faz referência à diferença de tributo (“*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas...*”), sendo tal expressão utilizada somente no inciso I, que trata da multa de 75% aplicada sobre a diferença de tributo lançado de ofício. A multa isolada ora é tratada em dispositivo específico (inciso II), que estabelece percentual distinto do da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%). Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Desse modo, após o advento da MP nº 351/2007, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal conclusão decorre da constatação de se tratarem de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos diferenciadas. A legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

Em complemento, e em especial em relação à suposta aplicação do princípio da consunção, transcrevo o entendimento firmado pelo Conselheiro Leonardo de Andrade Couto em seus votos sobre o tema em debate:

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

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, *o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave*.¹⁶

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

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

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

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*.¹⁷ (destaques acrescidos).

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

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não

¹⁶ RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>>. Acesso em: 6 dez. 2010.

¹⁷ Idem, Idem

necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

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

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

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

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 Medida Provisória n.º 351, de 2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 2007, por sua vez, não excetuaram a aplicação simultânea das penalidades, justamente porque diferentes são as condutas reprimidas, o mesmo se verificando na Instrução Normativa SRF n.º 93, de 1997, replicado atualmente na Instrução Normativa RFB n.º 1700, de 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, depois do encerramento do ano-calendário, 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.

Observe-se, também, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema foram editadas, apenas, no âmbito da 2ª Turma, e o posicionamento desta, inclusive, está renovado em acórdão mais recente, mas sem acréscimos nas razões de decidir, exarado nos autos do Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1.603.525/RJ, proferido em 23/11/2020¹⁸ e assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. 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.

I - Na origem, trata-se de ação objetivando a anulação de três lançamentos tributários, em virtude da existência de excesso do montante cobrado.

II - Após sentença que julgou parcialmente procedente o pleito elaborado na exordial, foram interpostas apelações pelo contribuinte e pela Fazenda Nacional, recursos que tiveram, respectivamente, seu provimento parcialmente concedido e negado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, ficando consignado o entendimento de que é ilegal a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada, previstas no art. 44 da Lei n. 9.430/1996.

III - Conquanto a parte insista que a única hipótese em que se poderá cobrar a multa isolada é se não for possível cobrar a multa de ofício, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica ao afirmar que é ilegal a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/1996. Nesse sentido: REsp 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17/3/2015, DJe 24/3/2015 e AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17/9/2015, DJe 28/9/2015.

IV - Agravo interno improvido.

Cabe esclarecer, por fim, que a Súmula CARF nº 82 confirma 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, de 1996, 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.

Portanto, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN acerca da exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas concomitantemente com a multa proporcional aplicada no ano-calendário 2010 em razão da repercussão da glosa de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, bem como da glosa de exclusão indevida. Em consequência, resta desconstituída a decisão do Colegiado *a quo* no sentido de que

¹⁸ Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator Francisco Falcão.

deveriam ser excluídos da base de cálculo da multa isolada os valores correspondentes às infrações apurada no lançamento de ofício, remanescendo apenas os débitos de estimativa apurados pela própria recorrente e informados na DIPJ do ano base 2010, vez que não se vislumbra, no cenário normativo sob exame, possibilidade interpretativa de que a multa isolada não se destina a apenar casos de omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido.

Ainda, sob os mesmos fundamentos, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte manejado contra a exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas concomitantemente com a multa proporcional aplicada no ano-calendário 2010, mantendo-se as penalidades sobre estimativas não recolhidas, não só na hipótese *de omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido*, como também, em razão da compensação sem apresentação da correspondente DCOMP, ainda que esta infração repercute no ajuste anual e enseje a aplicação de multa proporcional na exigência dos valores não recolhidos.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

A exigência veiculada nestes autos decorre, em parte, da continuidade da infração constatada no ano-calendário 2009 e que foi objeto de análise por este Colegiado no Acórdão n.º 9101-004.553.

A Contribuinte registrou em 31/12/2009, na conta “Prejuízo Fiscal” da parte B do LALUR, o 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”, e passou a compensar com os lucros subsequentes o prejuízo assim constituído, adotando o mesmo procedimento no âmbito da CSLL. As glosas promovidas no ano-calendário 2009, objeto do processo administrativo n.º 16682.721073/2014-51, foram mantidas nos Acórdãos n.º 1301-002.426 e 9101-004.553. As glosas correspondentes ao ano-calendário 2010 são objeto destes autos e foram mantidas no Acórdão n.º 1301-002.426. As glosas correspondentes aos anos-calendário 2011 e 2012 foram objeto do processo administrativo n.º 16682.720878/2013-04 e restaram canceladas no Acórdão n.º 1201-01.542, admitido como paradigma de divergência nestes autos e no litígio solucionado no Acórdão n.º 9101-004.553.

Nestes autos acrescentou-se a glosa de exclusão indevida de R\$ 98.490.258,95, correspondente a *juros sobre reconhecimento* da mesma dívida entre Furnas e Real Grandeza, para conter déficit técnico na entidade de previdência complementar, mas que não passou pelo resultado do exercício por conta da adequação a comandos contábeis, restando configurada exclusão não autorizada pela legislação tributária. Esta parcela da exigência foi mantida no acórdão recorrido em face do argumento adicional referido para manutenção da glosa anterior,

pautado na indedutibilidade da contribuição não compulsória que ensejou a dívida, e que assim produz efeitos em seu acessório, *no caso, os juros*.

E, à semelhança do litígio examinado no Acórdão n.º 9101-004.553, também aqui houve exigência adicional de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL, não só em razão da recomposição dos valores devidos com a desconsideração das compensações de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL e da exclusão indevida de juros, como também pela constatação de compensação indevida de saldo negativo de períodos anteriores para liquidação das estimativas apuradas, sem apresentação de Declaração de Compensação – DCOMP. O Colegiado *a quo* concordou com a necessidade de DCOMP para liquidação das estimativas apuradas pela Contribuinte, e manteve parcialmente as multas isoladas aplicadas, excluindo de sua base de cálculo *os valores correspondentes às infrações apuradas no lançamento de ofício, remanescendo apenas os débitos de estimativa apurados pela própria recorrente e informados na DIPJ do ano base de 2010 (fls. 121 a 165), dos quais devem ser excluídos os valores comprovadamente pagos mediante DARF*.

Esta Conselheira acompanhou a I. Relatora para CONHECER do recurso especial da PGFN, que pretende o restabelecimento das multas isoladas com base na divergência jurisprudencial evidenciada pelos paradigmas n.º 1402-002.817 e 9101-002.438. Este último, inclusive, também foi admitido para conhecimento de recurso semelhante, apreciado no precedente n.º 9101-004.553.

Quanto ao recurso especial da Contribuinte, esta Conselheira esclarece, quanto ao entendimento da I. Relatora, no âmbito da primeira divergência admitida, de que *as afirmações da decisão recorrida sobre a (in)dedutibilidade da despesa são meros obter dicta, não fazendo parte de suas razões de decidir*, que embora a acusação fiscal e a decisão de 1ª instância não refiram este aspecto, o voto condutor do acórdão recorrido se opõe à defesa, ali relatada, de que *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*. E, no presente caso, inclusive, este argumento gerou repercussão na manutenção da glosa da exclusão de juros trazida adicionalmente na exigência aqui formalizada. Assim, como bem exposto pela I. Relatora, esta abordagem não revela fundamento autônomo que impeça a caracterização do dissídio jurisprudencial, vez que o paradigma n.º 1201-001.542 não só admitiu o registro extemporâneo da despesa, como também considerou o gasto necessário e usual.

Note-se, também, que nestes autos houve duas glosas decorrentes da dívida assumida com a Real Grandeza: a glosa de R\$ 198.122.932,91 nas compensações de prejuízos e de bases negativas constituídos em 2009 pelo registro tardio da contribuição não compulsória acordada em 2001 e glosa da exclusão de R\$ 98.490.258,95 apropriada em 2010, sem trânsito por resultado do exercício, correspondente a juros daquela dívida. Esta segunda infração não foi enfrentada no processo administrativo n.º 16682.720878/2013-04, em que proferido o paradigma n.º 1201-01.542. Inclusive, tal decisão tem como fundamento central o fato de não ter sido provado o prejuízo ao Fisco na postergação do registro da dívida, aspecto que em nada afeta a glosa da exclusão promovida em 2010, correspondente a juros incorridos sobre tal dívida, mas não transitados pelo resultado do exercício, e computados no resultado tributável mediante exclusão sem previsão legal. Por esta razão, aliás, a Contribuinte nada refere acerca desta segunda infração ao demonstrar a divergência jurisprudencial, tanto na transcrição de excertos do recorrido, como do paradigma.

Outra razão para não mencionar este registro de juros no ano-calendário 2010 pode estar relacionada à argumentação desenvolvida pela Contribuinte para legitimar o registro tardio promovido em 2009, no sentido de que o reconhecimento promovido não contemplaria atualização monetária, à semelhança do que se verificaria em registro original de prejuízo fiscal e bases negativa de CSLL, circunstância esta que mereceu as seguintes considerações expressas por esta Conselheira no voto condutor do Acórdão n.º 9101-004.553:

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. (negrejou-se)**

Assim, com respeito à matéria “*impossibilidade de se efetuar lançamento tributário consubstanciado em suposta inobservância ao regime de competência frente a ausência de prejuízo ao fisco*”, esta Conselheira acompanha a I. Relatora para CONHECER do recurso especial da Contribuinte, que está limitado à glosa de R\$ 198.122.932,91 nas compensações de prejuízos fiscais e de bases negativas do ano-calendário 2010.

No mais, a Contribuinte suscitou divergência acerca da *indevida desconsideração das compensações efetuadas*, matéria que, à semelhança do ocorrido nos autos examinados no precedente n.º 9101-004.553, não teve seguimento em exame de admissibilidade. Para além disso, arguiu a *impossibilidade de cumulação de multa isolada por não pagamento de estimativa (50%) e multa punitiva de ofício (75%)*, e esta matéria teve seguimento, apesar da admissibilidade do recurso especial da PGFN, em matéria semelhante, consoante assim justificado no exame de admissibilidade:

A apresentação de recursos especiais pelas duas partes, em relação à mesma matéria, é justificada pelo fato de que o acórdão recorrido adotou uma posição intermediária em relação à concomitância, ou seja, nem totalmente favorável ao Fisco, e nem à contribuinte.

Primeiramente, o acórdão recorrido defendeu o entendimento de que a multa isolada pode ser exigida depois de findo o período de apuração a que se referem as estimativas.

Na sequência, ao tratar do problema da concomitância, o acórdão recorrido afastou parcialmente a multa isolada, entendendo que ela só era cabível em relação aos débitos de estimativa apurados pela própria contribuinte, informados na DIPJ do ano base 2010, e não pagos mediante DARF. No seu entendimento, deveriam ser excluídos da base de cálculo da multa isolada os valores correspondentes às infrações apuradas no lançamento de ofício:

(Voto que orientou o acórdão recorrido)

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, remanescendo 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.

No caso destes autos, as diferenças em relação às estimativas, para fins de aplicação da multa isolada, foram apuradas tanto em razão da infração constatada pela Fiscalização (redução indevida das bases de cálculo relacionada à assunção da dívida da entidade de previdência privada no ano-calendário 2000), quanto em razão do não recolhimento de parte das estimativas apuradas pela própria contribuinte, estimativas que ela tentou quitar por compensação sem apresentação de PER/DCOMP.

Ocorre que os demonstrativos constantes do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 166/182) evidenciam que o não recolhimento dessas estimativas apuradas pela própria contribuinte (e não recolhidas) também repercutiu nos tributos que a Fiscalização apurou em relação ao ajuste anual, igualmente à infração decorrente da assunção da dívida da entidade de previdência privada.

É que ao se excluir, da apuração de ajuste, as estimativas que a contribuinte tinha considerado como pagas (mas que não foram pagas - compensação sem PER/DCOMP), o valor do tributo a pagar no ajuste restou aumentado no mesmo montante daquele valor excluído a título de estimativas cujo pagamento não foi confirmado (estimativas não pagas).

O acórdão recorrido, portanto, adotou uma posição intermediária em relação à questão sobre a concomitância das multas, e acabou mantendo uma parte da multa isolada que incidiu sobre valores que também resultaram em tributo exigido no ajuste (com multa de 75%).

De fato, a premissa do acórdão recorrido é que *a multa isolada não se destina a apenar casos de omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido*, destinando-se a *punir os contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixavam de recolher as estimativas mensais*. Por esta razão, o Colegiado *a quo* determinou que fossem *excluídos da base de cálculo da multa isolada os valores correspondentes às infrações apurada no lançamento de ofício, remanescendo 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*, de onde se infere que a multa isolada poderia ser exigida em razão da falta de recolhimento das estimativas indevidamente liquidadas por compensação sem DCOMP, independentemente desta infração também ter repercutido no ajuste anual e ensejado falta de recolhimento submetida a multa de ofício proporcional.

Já o paradigma admitido, nº 1401-002.035, afasta a multa isolada sob a premissa de que *as estimativas são meras antecipações dos tributos devidos*, de modo que *a concomitância significa dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato*. E isto frente a lançamento que constatou, apenas, a falta de recolhimento de estimativas no período fiscalizado, sem a apresentação de balancetes de suspensão ou redução que justificassem essa omissão. Assim, em face deste paradigma a divergência arguída pela Contribuinte resta caracterizada.

O paradigma nº 1301-01.225, por sua vez, veicula omissão de ganho que repercute na apuração anual e, também, nos balancetes de suspensão/redução levantados pelo

sujeito passivo para determinação das estimativas devidas. Consta da decisão que o outro Colegiado do CARF¹⁹ deu *parcial provimento ao Recurso Voluntário para o fim de limitar a responsabilidade da recorrente aos tributos lançados e afastar a multa isolada*, consignando-se na ementa que:

FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. NÃO INCIDÊNCIA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO.

A multa isolada por falta de recolhimento de CSLL sobre base de cálculo mensal estimada não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/1996.

No curso do período de apuração, descumprido o dever de antecipar, incide a penalidade sobre as estimativas não recolhidas. Porém, após o encerramento do período, quando já não existe mais o dever de antecipar, mas sim e unicamente o de promover o ajuste pelo confronto entre o valor devido.

O voto condutor do paradigma pouco se estende, para além do que consignado na ementa:

A exemplo do que tenho manifestado em casos semelhantes, conquanto vencido, entendo que a multa isolada por falta de recolhimento de CSLL sobre base de cálculo mensal estimada não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/1996, bem como, considero que no curso do período de apuração, descumprido o dever de antecipar, é que incide a penalidade sobre as estimativas não recolhidas, situação que obsta tal exigência após o encerramento do período, quando já não existe mais o dever de antecipar, mas sim e unicamente o de promover o ajuste pelo confronto entre o valor devido efetivamente e os valores recolhidos na forma estimada, incide tão somente a multa de ofício proporcional ao imposto que está sendo exigido.

Contudo, é possível afirmar que a impossibilidade de *tal exigência após o encerramento do período, quando já não existe mais o dever de antecipar*, se aplicada no presente caso, também reformaria o recorrido na parte em que manteve parcialmente as multas isoladas. E isto porque, distintamente da percepção da I. Relatora, esta Conselheira compreende que entendimento divergente orientou o recorrido, especialmente quando assim traz consignado:

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.

Sob este direcionamento, importa adicionar que esta Conselheira não vê óbice ao conhecimento do recurso especial, por manifestar interpretação diferente acerca da Súmula CARF n.º 178, como é exemplo o voto declarado no Acórdão n.º 9101-006.057:

Embora o I. Relator bem demonstre que os precedentes da Súmula CARF n.º 178 afirmam a possibilidade de lançamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas depois do encerramento do ano-calendário, o seu enunciado consolidou o

¹⁹ Como bem observa a I. Relatora, o paradigma em questão também foi editado pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, mas antes da aprovação do Regimento Interno do CARF pela Portaria MF n.º 343/2015.

entendimento nos seguintes termos: *a inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996*. E, no presente caso, os demonstrativos de apuração do Auto de Infração indicam que: i) no ano-calendário 2010, houve lucro real originalmente apurado, mas a adição das infrações não resultou em IRPJ exigível em razão das antecipações convertidas em saldo negativo que consumiram o imposto devido; e ii) no ano-calendário 2012, o prejuízo fiscal original era inferior à infração apurada, mas o IRPJ devido foi consumido pelas antecipações convertidas em saldo negativo do período, não resultando em IRPJ exigível. Assim, para além de nos períodos de apuração de 2011 e 2013 haver IRPJ apurado e exigido ao final do ano-calendário, nos períodos de apuração de 2010 e 2012 houve IRPJ apurado, apesar de não exigível ao final do ano-calendário. Em tais circunstâncias, porque não evidenciada a “inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário”, esta Conselheira entende inaplicável a Súmula CARF nº 178.

Os fundamentos para a limitação assim vislumbrada no referido enunciado foram apresentados na declaração de voto encartada ao Acórdão nº 9101-005.818. Naquele caso, o recurso especial da Contribuinte fora conhecido por ordem judicial, mas a discussão em referência foi suscitada pela cogitação de que os Conselheiros estariam vinculados à referida súmula na decisão de mérito da matéria. Veja-se:

Esta Conselheira acompanhou a I. Relatora em seu entendimento de negar provimento ao recurso especial da Contribuinte acerca da exigência de multa isolada, concordando com a inaplicabilidade da Súmula CARF nº 93, vez que a falta de recolhimento de estimativas não foi fundamentada exclusivamente na ausência de transcrição de balancetes de suspensão ou redução, e também porque a legislação de regência sempre permitiu a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que encerrado o ano-calendário.

Contudo, em razão dos debates havidos por ocasião da sessão de julgamento, cabem esclarecimentos quanto à concordância desta Conselheira com a inaplicabilidade, ao presente caso, da Súmula CARF nº 178, segundo a qual *a inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996*.

Os precedentes que motivaram a edição deste enunciado se distinguem substancialmente daqueles que ensejam debates acerca da aplicabilidade da Súmula CARF nº 105, segundo a qual *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*. Trata-se, nestes, de exigências decorrentes da constatação de falta de recolhimento de estimativas e de falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual, restando sumulada a incompatibilidade da exigência concomitante das duas penalidades antes das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, ou seja, na vigência da redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996.

Esta referência é importante porque a questão acerca da aplicação concomitante das penalidades a partir das alterações da Medida Provisória nº 351, de 2007, não foi pacificada, e a **existência de tributo apurado ao final do ano-calendário** passa a ser uma circunstância em razão da qual haja formalização de lançamento deste tributo com acréscimo da multa proporcional, eventualmente concomitante com a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas.

Já na hipótese de falta de recolhimento de estimativas **dissociada** da falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual, diferentes argumentos foram desenvolvidos para o pleito de afastamento da multa isolada aplicada depois do encerramento do ano-calendário, dentre os quais pode-se citar: i) a apuração definitiva do tributo retira do Fisco a possibilidade de questionamento acerca das

antecipações mensais; ii) a apuração final constitui limite de débito para aplicação das multas isoladas às estimativas não recolhidas, hipótese na qual a inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário infirmaria materialmente qualquer infração de falta de recolhimento de estimativas e impediria a aplicação de multa isolada; e iii) a legislação, em especial na forma anterior às alterações da Medida Provisória n.º 351, de 2007, somente permite o lançamento da multa isolada sobre a estimativa não recolhida e cuja exigência seja confirmada na apuração do ajuste anual. Destaca-se, nestas construções, o fato de a inexistência de débito na apuração final converter as antecipações em saldo negativo passível de restituição ou compensação, a evidenciar o descabimento das antecipações e a consequente inaplicabilidade da multa isolada, bem como ressalva-se, na segunda e na terceira objeções, os efeitos da alteração legislativa na base impositiva da penalidade isolada, promovida com a Medida Provisória n.º 351, de 2007.

Em oposição a estes argumentos têm-se, mais fortemente, o destaque de que a legislação de regência sempre trouxe a ressalva de cabimento da multa isolada *ainda que o sujeito passivo tenha **apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente***, ou seja, ainda que não haja base de cálculo positiva e, por consequência, inexistam **IRPJ ou CSLL apurados** no ajuste anual.

Conjugando todo o cenário acerca desta punição específica, a primeira tese conduziria à conclusão de que a multa isolada nunca seria cobrada depois do encerramento do ano-calendário, dada a prevalência da apuração final, permitindo a cogitação, apenas, da exigência de penalidade isolada na hipótese falta de recolhimento de estimativas constatada ao longo do ano-calendário. Sob a segunda e a terceira ótica, a penalidade isolada prevista na lei teria um espectro maior de aplicação depois do encerramento do ano-calendário, nos casos em que houvesse tributo devido no ajuste anual, excluídos, assim, os casos de aplicação concomitante com a multa proporcional e prevalência desta em relação à multa isolada. Nesta última visão restaria, portanto, a possibilidade de aplicação da penalidade depois do encerramento do ano-calendário não concomitante com a multa proporcional sobre o ajuste anual, e sobre o valor das estimativas limitado ao tributo apurado ao final do ano-calendário, ou seja, na hipótese de apuração de tributo devido no ajuste anual e quando este não fosse objeto de lançamento, sendo que na terceira ótica a exigência só subsistiria se desde o início a autoridade fiscal formalizasse a exigência sob estes parâmetros.

O acórdão n.º 9101-005.690, editado antes da publicação da Súmula CARF n.º 178, bem espelha estes posicionamentos:

- O voto do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, integrante da minoria vencida, registra que:

Em resumo, extrai-se do entendimento lá adotado, para aplicar também, agora, ao presente caso, que a correta interpretação da prescrição sancionatória do inciso IV do §1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, sob o devido confronto com o teor do seu próprio caput, no que tange a fatos ocorridos até janeiro de 2007, é a de que a multa isolada prevista deve ser calculada com base na totalidade ou diferença de tributo ou contribuição efetivamente devidos pelo contribuinte, apurados ao final do período.

À luz de tal entendimento, no presente caso, considerando os fatos e as provas incontroversos, resta evidente que tomou-se base equivocadas na aplicação da penalidade, adotando o cálculo da Fiscalização referentes às estimativas mensais, sem considerar, no lançamento de ofício, os valores de CSLL devidos por cada ano-calendário, previamente informados nas Declarações transmitidas.

A Fazenda Nacional, tradicionalmente, defende uma interpretação dessa mesma redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (anterior a 2007), em que não se considera o teor do seu *caput*, mas, isoladamente, o teor do inciso IV do §1º para se extrair a base da sanção.

Ora, havendo eventual *antinomia* ou conflito prescristivo entre *caput* e incisos de um determinado parágrafo, é absolutamente pacífico, inclusive em atenção ao artigo 11, inciso III, alínea “c”, da Lei Complementar nº 95/98, que deve prevalecer hermenêutica que privilegia aquilo veiculado no *caput* – não podendo, de forma alguma, simplesmente ignorar a redação da partícula primordial do dispositivo, a que os parágrafos, incisos e alíneas se submetem.

[...]

- O voto vencido do Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, além de referir o entendimento acima, traz consignado que:

Feitas essas considerações, a meu ver a interpretação sistemática dos dois enunciados prescristivos em comento (*caput* e § 1º, inciso IV, do art. 44, antes de alterado pela MP 351/2007) conduz ao entendimento de que a multa isolada lá prevista:

(i) pode ser exigida sobre eventuais estimativas apenas no curso do ano-calendário; e

(ii) findo o período de apuração, pode ser exigida, mas limitada ao montante de IRPJ/CSLL efetivamente devidos, tomando ainda como data-base o próprio fato gerador, ou seja, 31/12.

Ressalte-se, por fim, que somente a partir de fevereiro de 2007, em razão da alteração da legislação em questão pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, é que a interpretação que se valeu a fiscalização passou a ter base na lei. Basta comparar a previsão legal da multa isolada antes e depois dessa mudança legislativa, o que pode ser feito pela análise do seguinte quadro:

[...]

Ora, do confronto da redação dos textos legais em questão, é notório que o Legislador alterou significativamente o regime jurídico da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, uma vez que (i) reduziu o percentual (de 75% para 50%); e (ii) passou a prever a incidência da multa isolada diretamente sobre as estimativas não recolhidas, excluindo as limitações temporal e quantitativa até então previstas no *caput*, incidência esta que somente passou a valer para o futuro, ou seja, a partir de fevereiro de 2007.

[...]

- O voto da Conselheira Livia De Carli Germano, integrante da maioria vencedora, traz oposição à limitação em razão do tributo apurado ao final do ano-calendário nos seguintes termos:

Em síntese, respeitosamente, não compartilho do entendimento de que as multas isoladas “deveriam ser calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo, grandeza esta que não se confunde com as estimativas apuradas ao longo do ano, de natureza antecipatória.”

Não discordo de que a atitude de limitar a base de cálculo da multa isolada à diferença entre o imposto de renda sobre o lucro real anual e as estimativas recolhidas a menor seria, sim, medida razoável em termos de técnica legislativa (isto é, de lege ferenda), por limitar o valor da pena pela ausência de cumprimento de um dever preparatório (recolher a estimativa) ao valor do tributo efetivamente devido no ajuste anual. Acontece que, se admitirmos que o valor da multa isolada está limitado a um percentual do valor do ajuste anual devido, voltamos à situação de impossibilidade de cobrança da multa isolada quando o tributo devido no ajuste anual seja zero. É dizer, para seguir esta linha interpretativa, seria necessário aceitar que o trecho final do inciso IV do parágrafo 1º do artigo 44 não tem nenhum sentido e deve ser simplesmente ignorado – afinal, como considerar que a multa isolada será exigida “ainda que que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente” se, neste caso, ela será zero?

Com o devido respeito aos entendimentos em contrário, compreendo que tal resultado de interpretação vai de encontro ao princípio basilar de hermenêutica segundo o qual a lei não contém palavras inúteis (verba cum effectu sunt accipienda -- as palavras devem ser compreendidas como tendo alguma eficácia), e leva a que, em nome de uma suposta “razoabilidade” ou da preservação a todo custo de um sentido da “norma principal” constante do caput do dispositivo legal, se deva considerar como não escrita a integralidade do trecho final de um dos seus incisos (no caso, o inciso IV do parágrafo 1º do artigo 44 da Lei 9.430/1996).

Assim, a princípio, não vejo possibilidade de se utilizar o valor de ajuste anual devido como limite genérico para o valor da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas.

Não obstante, esclareço que filio-me ao entendimento de que a cobrança de multa isolada não pode prevalecer se e quando tenha sido aplicada a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor tal como apurado no ajuste anual. E a razão é bem simples.

Não se nega que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida versus valor do ajuste anual devido), assim como não se nega que se trata de punição pelo descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual). Fl. 23 do Acórdão n.º 9101-005.690 - CSRF/1ª Turma Processo nº 18471.003240/2008-41

Ocorre que, sempre que a falta de recolhimento da estimativa refletir no valor do ajuste anual devido e este não for recolhido, ensejando a aplicação da multa de ofício, teremos uma dupla repercussão da primeira infração, já que esta ensejará, ao mesmo tempo, a exigência da multa isolada e da multa de ofício.

[...]

- O voto vencedor desta Conselheira assim refuta mais genericamente estas teses:

Contudo, nas discussões mais recentes desta Turma foi suscitada a tese condutora do Acórdão CSRF n.º 01-05.552, que merece algumas considerações.

Referido julgado pauta-se em construção argumentativa que, partindo de diversas premissas, dentre elas a de *que a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas normas sancionadoras faz pressupor a identidade do critério material dessas normas, e de que a base de cálculo predita no artigo 44 da Lei n.º 9.430/96 refere-se à multa pela falta de pagamento de tributo*, promove uma correlação entre a apuração do tributo devido ao final do exercício e da estimativa, para afirmar que *não será devida estimativa caso inexista tributo devido no encerramento do exercício* e assim concluir que *após o final do exercício, o balanço de encerramento e o tributo apurado devem ser considerados para fins de cálculo da multa isolada*.

Na verdade, porém, apenas o *caput* do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, conjugado com seus incisos I e II e combinado com seu §2º, em suas redações originais, definiam as multas pela falta de pagamento de tributo, constatação reforçada pelo §1º do mesmo dispositivo que, em seu inciso I, afirmava que a exigência da penalidade se daria *juntamente com o tributo ou a contribuição não pagos*. Já a multa por falta de recolhimento de estimativas, aqui em debate, tinha sua materialidade integralmente prevista na redação original do §1º, inciso IV, do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, expressa no sentido de não depender da existência de tributo ou contribuição não recolhido, não só pela previsão de que deveria ser exigida isoladamente, mas também pela ressalva de que seria devida pelo sujeito passivo *ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*. A única vinculação entre as duas penalidades se dava pela expressão “as multas de que trata este artigo”, que principiava o §1º do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, em sua redação original, mas que, somente se interpretada de forma estanque, desconsiderando a formatação isolada da penalidade definida no inciso IV do mesmo §1º, autoriza a conclusão de que ambas tratariam de multa por falta de pagamento de tributo. A interpretação integrada destas disposições, porém, permite validamente concluir que a expressão “as multas de que trata este artigo” referia, apenas, os percentuais ali fixados, e não se prestava a condicionar a exigência das multas isoladas à existência de imposto ou contribuição devido ao final do ano-calendário.

[...]

Em tais circunstâncias e tendo em conta os fundamentos acima expostos, inexistente óbice ao lançamento das penalidades, como aduz a Contribuinte, *uma vez findo o ano-calendário, e a ora Recorrida tendo entregue declaração de ajuste anual acompanhada da demonstração de quitação do tributo*. As estimativas devem ser recolhidas em razão da opção pela apuração anual e o descumprimento desta obrigação acessória sujeita-se a penalidade ainda que encerrado o ano-calendário e ainda que não seja apurado tributo devido neste último momento. Deve ser reformado, assim, o acórdão recorrido na parte em que invalidou as exigências do ano-calendário 2006 porque quitado

todo o tributo devido ao final do ano-calendário. que validou a exigência formulada.

[...]

A Súmula CARF n.º 178, por sua vez, afirma a possibilidade de exigência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas depois de encerrado o ano-calendário. E, como visto, esta possibilidade é negada nas argumentações que afirmam a prevalência da apuração final como óbice a qualquer questionamento acerca das estimativas devidas. Assim, o entendimento sumulado poderia, em princípio, vedar a adoção daquela argumentação por Conselheiros do CARF.

Contudo, o entendimento sumulado restou circunscrito à hipótese na qual se verifica a ***inexistência de tributo apurado** ao final do ano-calendário*. Ainda que os precedentes da súmula tenham sido editados em face de circunstâncias fáticas que não se referem, propriamente, a apuração que não resulte em tributo devido ao final do ano-calendário, fato é que este aspecto foi consignado no enunciado aprovado pela maioria desta 1ª Turma. Daí porque se entende pela vinculação ao enunciado apenas na hipótese em que a multa isolada é aplicada depois do encerramento do ano-calendário e inexistente tributo apurado ao final do ano-calendário.

É certo que sob determinado viés interpretativo é possível argumentar que, se a punição por falta de recolhimento de estimativa tem cabimento ainda que não apurado tributo ao final do ano-calendário, com mais razão esta penalidade teria lugar quando há apuração de tributo no ajuste anual, confirmando a pertinência das antecipações exigidas. Porém, para ter este alcance, o enunciado da súmula deveria referir a ideia de que o resultado da apuração ao final do ano-calendário não limita a *aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996*. E, nesta formatação, o enunciado poderia não alcançar aprovação, visto que somente a *inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário* assegura que não haverá exigência correlata com aplicação de multa de ofício proporcional concomitante.

No presente caso, o litígio submetido a este Colegiado, como bem circunscrito pela I. Relatora, diz respeito a divergências jurisprudenciais *relacionadas à única exigência fiscal que restou mantida nos presentes autos, qual seja, a multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas*. Na origem, houve lançamento de IRPJ e de CSLL apurados no ano-calendário 2003, para além das multas isoladas aplicadas sobre as estimativas de IRPJ e CSLL tidas por não recolhidas entre janeiro/2000 a novembro/2003. Contudo, a Contribuinte não impugnou a exigência dos tributos lançados no ajuste anual de 2003, promovendo seu parcelamento. A autoridade julgadora de 1ª instância, para além de reduzir a penalidade isolada ao percentual de 50% em razão de retroatividade benigna de nova legislação: i) retificou os cálculos das estimativas não recolhidas nos anos-calendário 2000 a 2003 para reduzir o coeficiente de presunção do lucro de 32% para 8%; e ii) excluiu a penalidade sobre as estimativas declaradas em DCTF ou compensadas nos anos-calendário 2001, 2002 e 2003. O Colegiado *a quo* deu provimento ao recurso de ofício para restabelecer a aplicação do coeficiente de 32%, bem como deu provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a decadência das multas aplicadas de janeiro a abril/2000 e afastar as multas isoladas no ano-calendário 2003 em razão da concomitância com a exigência da multa proporcional sobre o ajuste anual.

A exoneração das multas isoladas pertinentes ao ano-calendário 2003 subsistiu, na medida em que o recurso especial da PGFN não foi conhecido neste ponto, em razão da conformidade do acórdão recorrido com a Súmula CARF n.º 105. Já a decadência do lançamento pertinente às multas isoladas aplicadas de janeiro a

abril/2000 foi revertida por força da Súmula CARF nº 104. Assim, a discussão acerca da exigência das multas isoladas depois do encerramento do ano-calendário tem em conta os valores lançados entre os períodos de janeiro/2000 a dezembro/2002.

Constata-se nos autos que a Contribuinte apurou IRPJ e CSLL devidos nos anos-calendário 2000 a 2002, mas em valor inferior à soma das estimativas devidas nos meses correspondentes. Como não houve exigência de tributo devido no ajuste anual para estes períodos, infere-se que as estimativas confirmadas, eventualmente somadas as retenções na fonte referidas nos autos, prestaram-se a liquidar os valores apurados ao final do ano-calendário.

Em consequência, confirma-se que não se está, aqui, diante da hipótese de *inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário e aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996*. A aplicação da multa isolada se deu na presença de tributo apurado ao final do ano-calendário, mas não exigido em lançamento de ofício com aplicação de multa proporcional. Ausente concomitância, restariam as argumentações de que a apuração definitiva do tributo retiraria do Fisco a possibilidade de questionamento acerca das antecipações mensais e de que a exigência deveria ser ou estar limitada ao tributo devido no ajuste anual. E, ainda que estas teses possam ser refutadas com o mesmo contra-argumento que ampara a Súmula CARF nº 178 – o fato de a lei afirmar o cabimento da penalidade “ainda que tenha apurado prejuízo fiscal” (na redação original), ou “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal” (na redação dada pela Lei nº 11.488/2007), a evidenciar que a infração de falta de recolhimento de estimativas subsiste mesmo se não houver tributo na apuração definitiva – não se pode olvidar que a maioria desta 1ª Turma aprovou o enunciado com a limitação nele expressa: na hipótese de *inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário*.

Com estes esclarecimentos, e alinhada ao entendimento expresso pela I. Relatora, que refuta o argumento subsistente, ainda que não alcançado pela Súmula CARF nº 178, esta Conselheira também conclui por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte relativamente ao cabimento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa que restarem devidas nos anos-calendário 2000 a 2002. (*destaques do original*)

Assim, esta Conselheira entende que o art. 67, §3º do Anexo II do RICARF/2015 não impede o conhecimento da matéria em referência.

Esta Conselheira, assim, acompanha a I. Relatora em CONHECER do recurso especial da Contribuinte *impossibilidade de cumulação de multa isolada por não pagamento de estimativa (50%) e multa punitiva de ofício (75%)*, quer sob a ótica da impossibilidade de dupla punição na visão do paradigma nº 1401-002.035, quer sob o viés da impossibilidade de exigência depois do encerramento do ano calendário, tratado no paradigma nº 1301-001.225.

E, no mérito da matéria “*impossibilidade de se efetuar lançamento tributário consubstanciado em suposta inobservância ao regime de competência frente a ausência de prejuízo ao fisco*”, do recurso especial da Contribuinte, consoante ressalvado no conhecimento, o dissídio jurisprudencial se limita a um dos efeitos apontados para o ano-calendário 2010, qual seja, a utilização dos prejuízos fiscais e bases negativas formados no ano-calendário 2009 em razão do acréscimo escriturado no LALUR, por despesa que teria sido incorrida no ano-calendário 2000. A exclusão promovida no ano-calendário 2010 para sensibilizar o lucro tributável por juros da mesma dívida, que não foram contabilizados no período, não está em debate e sua glosa restou definitivamente validada no acórdão recorrido.

Quanto à dedutibilidade da despesa em questão, esta Conselheira alcançou a mesma conclusão da I. Relatora, quanto a não estar este tema integrado à presente lide, consoante assim expresso na primeira parte do voto condutor de mérito apresentado no Acórdão n.º 9101-004.553²⁰:

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 subseqüentes 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 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).

[...]

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

²⁰ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente) e divergiram na matéria as Conselheiras Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Junia Roberta Gouveia Sampaio, votando pelas conclusões a Conselheira Cristiane Silva Costa, que apresentou declaração de voto.

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 n.º 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 nº 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 nº 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 nº 81.240/78 e nº 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 nº 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		FVBR17	
RJ RIO DE JANEIRO DEMAC										DOCUMENTO DE INFORMACOES PARA CONTABILIZACAO		PAG- 1	
										D ORGAO NUM.		DATA R	
										A DOPCF 0118		29011999 B	
HISTORICO													
T SEQ	R LAN	L FOR	CONTA	CODIGO	DAO	UC	CF	ORIGEM/COMPLEN.	TIPO	P	REC/ T SEQ	ITEM CUST	VALOR EM
			SC AUXILIAR	DAI	DR	DAI	N	DOC NUMERO	DESP	R LAN	T ITEM	IMOB UN	REAIS
H 001	1		29/01/99										
- VALOR REFERENTE A PROVISAO PARA A COBER													
H 001	2												
- TURA DE DEFICIT TECNICO CALCULADO PELA WILLIAM W.													
H 001	3												
- MERCER DO PLANO PREVIDENCIARIO DA REAL GRANDEZA													
H 001	4												
- FUNDACAO DE PREVIDENCIA E ASSISTENCIA SOCIAL, AVA-													
H 001	5												
- LIADO EM 31/01/99 E REGISTRADO DE ACORDO COM A DE-													
H 001	6												
- CISAO DO CONSELHO NACIONAL DE DESESTATIZACAO - CND													
H 001	7												
- EM REUNIÃO REALIZADA EM 14/04/99													
C 001	51		615021101	01				29011999					
								3966 191 DIV-001					
C 002	31		24801	00									
C 003	F 61		221714	00				T00000173					
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.

Cumpra 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 n.º 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 n.º 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 votos²¹, 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.

²¹ 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.

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 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.

De fato, no âmbito da matéria questionada, a questão aqui se resolve pela impropriedade do procedimento tardio promovido pela Contribuinte para buscar o reconhecimento de efeitos tributáveis da dívida reconhecida contabilmente apenas em 2009, mas pertinente ao ano-calendário 2000. A legislação tributária, como expresso no voto desta Conselheira transcrito pela I. Relatora, admite que uma despesa reconhecida contabilmente fora do período de competência, em contrapartida a Lucros Acumulados, pode sensibilizar o lucro tributável do período mediante exclusão, mas tal deveria ser promovido no ano-calendário 2000, e não 2009, mormente mediante aumento do saldo de prejuízo fiscal a compensar, controlado na parte B do LALUR. Ainda, tal proceder deveria ocorrer antes de expirado o prazo para constituição do direito à compensação de prejuízos fiscais e bases negativas em face da Fazenda Pública, ou seja, até 2006 na forma dos arts. 165 a 168 do CTN, ou mesmo no prazo de 5 (cinco) anos estabelecido no Decreto nº 20.910/32. Resta evidenciado, assim, que o registro do prejuízo fiscal e das bases negativas em 2009 prestou-se a *contornar o prazo prescricional, já expirado, para revisão da apuração do IRPJ e da CSLL no ano-calendário 2000*, estando validamente fundamentada a acusação fiscal que referiu o art. 273 do RIR/99, que somente permite o registro de despesa ou exclusão em competências posteriores se não houver prejuízo ao Fisco.

Logo, como bem firmado pela I. Relatora, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte neste ponto.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA

Declaração de voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli

Optei por apresentar a presente declaração de voto para evidenciar as razões que me levaram a rever o meu posicionamento quanto à matéria.

Conforme bem exposto pela I. Relatora, a presente controvérsia diz respeito à possibilidade ou não de se considerar, como prejuízo fiscal de 2010, um registro em LALUR/LACS feito em 2009, mas correspondente à despesa operacional relativa a 2000 que não transitou em conta de resultado na contabilidade.

Nesse contexto, e para não perder os efeitos tributários da dedução que deixou de ser efetuada à época em que incorrido o dispêndio, como prevê o regime de competência, a Recorrente, 9 (nove) anos depois do *fato gerador*, buscou o respectivo aproveitamento fiscal diretamente nas suas apurações fiscais, de modo a aumentar extemporaneamente o saldo de prejuízo fiscal e base negativa passível de compensação, reduzindo as bases tributáveis por meio de uma, digamos, *postergação de exclusão*.

Pois bem.

Sobre a inobservância do regime de competência, prescreve o artigo 273 do RIR/99 que:

- a) Art. 273. A inexatidão 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):
- b) I - a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou
- c) II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.
- d) § 1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão 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).
- e) § 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 inexatidão 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).
- f)

Na visão da Relatora, mesmo aos olhos do art. 273 a contribuinte não faria jus à *exclusão extemporânea* em questão por dois motivos: **(i)** porque não teria escriturado a despesa no momento que originou o encargo e nem registrado a *exclusão* nos respectivos livros fiscais (LALUR e DIPJ); e **(ii)** porque, ainda que equiparando a conduta da contribuinte ao registro tardio de uma exclusão, a compensação de prejuízo fiscal e da base negativa daí resultantes estaria obstaculizada em face do decurso do prazo para constituição deste direito em face da Fazenda Pública.

Nesse contexto, divirjo do primeiro fundamento (item **(i)**), uma vez que restou demonstrado que houve registro contábil em conta de Patrimônio Líquido²², mas sem que o contribuinte também tenha desdobrado este evento econômico em lançamentos em contas de Passivo x Resultado, o que deixou de impactar o lucro líquido do período de competência (2000).

Não obstante, tendo em vista essa escrituração (ainda que só em conta de PL), a meu ver seria aplicável, em tese, o artigo 273 do RIR/99, dispositivo este que regulamenta justamente os efeitos da postergação (de *despesas* e de *exclusões fiscais*), garantindo o direito do contribuinte de se valer de *ajustes extemporâneos* sem condicionar a nenhuma forma específica, bastando demonstrar a inexistência de redução indevida do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL.

Dizemos “em tese” porque concordamos com o fundamento **(ii)** acima, no sentido de que o direito de se valer do artigo 273 possui limite temporal, na linha do que entendeu a Relatora.

De fato, ajustes extemporâneos, ainda com reflexos apenas no saldo de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, caracterizam direito de crédito em face da Fazenda Nacional, afinal reduzem o Lucro Real e base da CSLL em períodos futuros, podendo, inclusive, ser eventualmente utilizado para quitação de encargos sobre débitos alcançados em programas de recuperação fiscal, tal como foi previsto na Lei nº 9.964/2000 (Refis) e é autorizado atualmente no *Programa Litígio Zero* instituído pela MP nº 1.160/2023.

Mesmo na ausência de indicação de um ou remissão a um prazo específico pelo referido artigo 273 do RIR/1999, fato é que os artigos 165 a 168 do CTN, conforme bem observado no voto da Relatora, determinam que o direito de pleitear créditos tributários extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos da data de sua *extinção*.

Trazendo, então, essas considerações para essa situação fática, e considerando que o direito ao ajuste se deu pela não dedução em 2000, culminando em uma exclusão extemporânea apenas em 2010, o alegado direito foi atingido pela *prescrição*.

Caso esse alegado direito à *exclusão extemporânea* tivesse sido exercido até 31/03/2006, data esta correspondente ao último vencimento previsto para recolhimento dos tributos apurados no ajuste anual, aí a meu ver nenhum reparo caberia ao procedimento adotado pela contribuinte.

Não se trata, aqui, de limitar o uso de prejuízos fiscais e bases negativas no tempo, afinal, como se sabe, a sua compensação não mais está sujeita à prescrição. O que se faz, isto sim, é impedir ajustes *ad infinitum*, limitando as ditas *reapurações* no tempo.

Ora, assim como o fisco detém 5 (cinco) anos para fiscalizar e constituir crédito tributário de ofício, também a retificação extemporânea de apurações objeto de lançamento por homologação, com a consequente demonstração de ausência de prejuízo ao Fisco, deve se submeter-se ao prazo prescricional em questão, inclusive à luz dos princípios da *isonomia* e *segurança jurídica*.

Essas as razões, portanto, que me levaram a acompanhar a Relatora pelas conclusões.

²² Em "Lucros Acumulados", provavelmente a título de ajustes de exercícios anteriores.

É a declaração.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli