



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10920.722342/2011-17  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** **1401-006.784 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 18 de outubro de 2023  
**Recorrentes** TIGRE S/A - TUBOS E CONEXÕES  
FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009

**NULIDADE.**

Não há que se falar em nulidade do lançamento realizado por autoridade competente, respeitado o contraditório e a ampla defesa e com atendimento aos requisitos do artigo 10 do PAF e do artigo 142 do CTN.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. SOBRESTAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

Não há previsão legal para o sobrestamento do julgamento de processo administrativo, dentro das normas reguladoras do Processo Administrativo Fiscal. A administração pública tem o dever de impulsionar o processo até sua decisão final (Princípio da Oficialidade).

**INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF N. 02.**

A Secretaria da Receita Federal, como órgão da Administração Direta da União, não é competente para decidir acerca da inconstitucionalidade de norma legal. Como entidade do Poder Executivo, cabe à Secretaria da Receita Federal, mediante ação administrativa, aplicar a lei tributária ao caso concreto.

**JUROS SELIC. SUMULA CARF N. 108.**

De acordo com a Súmula CARF nº 108, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

**DESPESAS COM DOAÇÕES À ENTIDADE RECREATIVA DOS FUNCIONÁRIOS DA EMPRESA**

Não sendo a entidade beneficiária das doações reconhecida como de utilidade pública e existindo obrigatoriedade de pagamento de mensalidades pelos seus associados, fica descaracterizada a condição de prestação de serviços exclusivamente gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora e respectivos dependentes, necessária para que o benefício fiscal de dedução dessas doações seja usufruído.

**BÔNUS A DIRIGENTES.**

Serão dedutíveis na determinação do lucro real as remunerações dos sócios, diretores ou administradores, titular de empresa individual e conselheiros fiscais e consultivos, desde que as retiradas correspondam à remuneração mensal e fixa por prestação de serviço.

#### PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. DEDUTIBILIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES

As contribuições para plano de previdência privada somente são dedutíveis se atenderem aos requisitos legais de similaridade com plano oficial e abrangência de todos os empregados e dirigentes.

#### MULTA E JUROS ISOLADOS. FALTA DE RETENÇÃO.

Na falta de retenção após a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da referida declaração.

#### DESPESAS DECORRENTES DE COMPRA DE AÇÕES DE EMISSÃO DA PRÓPRIA EMPRESA. FUNDAMENTO DO LANÇAMENTO INADEQUADO. DESPESAS NECESSÁRIAS E USUAIS.

As operações de OPA são necessárias, usuais e normais na vida de um empresa e, portanto, os dispêndios com elas não podem ser desconsiderados. A questão é de outra ordem não considerada pela autoridade fiscal. Tais dispêndios não são qualificados como despesas, não modificam o resultado do exercício e, portanto, não reduzem a base de cálculo do IRPJ, nem da CSLL. São registrados diretamente como redutor do patrimônio líquido, mas tais razões requalificam o fato jurídico tributário positivado pela autoridade fiscal e, portanto, não podem ser adotadas como fundamento para a manutenção do lançamento.

#### MULTA ISOLADA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. EXIGÊNCIA APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO BASE. POSSIBILIDADE.

A exigência de multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas juntamente com a multa de ofício pela insuficiência no pagamento do IRPJ e/ou da CSLL devidos ao final do período base de apuração é perfeitamente possível, haja vista tratarem-se de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, conforme o disposto no art. 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações posteriores. Tal exigência transcende a situação fática de ter sido apurado lucro ou prejuízo no final do período de apuração, razão pela qual é perfeitamente possível sua cobrança após encerrado o respectivo período base de incidência do tributo respectivo.

#### TRIBUTOS REFLEXOS

Com relação aos tributos reflexos, aplica-se a eles as mesmas razões de decidir dos demais, mantendo-se as exigências pelos mesmos fundamentos.

**APLICAÇÃO DO ART. 57 § 3º DO REGIMENTO INTERNO DO CARF.  
FACULDADE DO JULGADOR.**

Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário, negar provimento para (i) afastar as arguições relativas à inconstitucionalidade, (ii) à incidência de juros sobre multa, (iii) à glosa de despesas com doações à entidade recreativa dos funcionários da empresa (S.E.R Tigre), (iv) às glosas de despesas com bônus pagos a dirigentes e empregados relativos a planos de previdência privada, (v) às glosas de contribuições a planos de previdência complementar dos demais funcionários, (vi) à possibilidade de adição dos valores glosados à base de cálculo da CSLL, e (vii) à exigência de multa isolada; por maioria de votos, negar provimento quanto à exigência de juros isolados; vencido o Conselheiro André Severo Chaves que dava provimento no ponto; por maioria de votos, dar provimento ao recurso relativamente às despesas com juros e outros encargos incorridos no processo de fechamento do capital da Recorrente – OPA; vencido o Conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruga que negava provimento ao recurso; por voto de qualidade, em razão de empate na votação, negar provimento ao recurso voluntário quanto à cobrança da multa isolada em razão da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa dos anos calendários de 2007 a 2009. Vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, André Severo Chaves e André Luis Ulrich Pinto que lhe davam provimento. Ainda neste ponto, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso relativamente ao ano calendário de 2006. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente e Redator Designado

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Cláudio de Andrade Camerano, Andre Severo Chaves e Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga e Andre Luis Ulrich Pinto.

## **Relatório**

Tratam-se de Recursos Voluntário e de Ofício interpostos em face do Acórdão proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora/MG, que julgou procedente em parte a Impugnação apresentada pelo contribuinte contra o Auto de

Infração de fls. 3.784/3.836, lavrado com o objetivo de constituir crédito tributário referente a IRPJ, IRRF e CSLL, referentes ao ano-calendário de 2006 a 2009, no valor histórico de R\$ 108.735.107,04.

Tendo tomado ciência acerca do lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 3.840/3.909) pugnando pelo cancelamento da autuação, o que fez com base nas seguintes alegações:

**DESPESAS COM DOAÇÕES À ENTIDADE RECREATIVA DOS FUNCIONÁRIOS DA EMPRESA (S.E.R TIGRE) — ITENS 3.1 DO TVF E 003 DOS AUTOS DE INFRAÇÃO**

Que as doações realizadas à Sociedade Esportiva e Recreativa Tigre – S.E.R Tigre, dedutíveis do IRPJ e CSLL por determinação do art. 365 do RIR/99 foram glosadas pelo Fisco, por este entender que os requisitos daquele dispositivo não teriam sido cumpridos, já que o Impugnante exigia mensalidades dos seus associados;

Que o argumento utilizado pela Fiscalização não deve proceder, já que os valores pagos pelos associados do Impugnante a S.E.R Tigre a título de "taxa de manutenção mensal" para usufruir das atividades culturais, sociais e esportivas, previstas no artigo 2º do seu estatuto social (doc. 4), são simbólicos e decorrem exclusivamente do vínculo associativo — relação *interna corporis* existente entre a S.E.R Tigre e seus associados — e não de uma prestação de serviços na acepção técnica do termo, que pressupõe uma atividade realizada para terceiros com intuito de lucro;

Que os valores pagos pelos associados nos respectivos anos-base são irrisórios quando comparados com os valores doados pelo Impugnante, de modo que cobrem aproximadamente 5% dos custos de manutenção da associação, e que tais cobranças são realizadas apenas para garantir a mínima assiduidade dos associados e a utilização consciente e responsável dos benefícios oferecidos por essa entidade;

Que o fato de a S.E.R Tigre agregar funcionários das empresas CRH INDÚSTRIA E EMPREENDIMENTOS LTDA, PINCÉIS TIGRE S/A e o ICRH — INSTITUTO CARLOS ROBERTO HANSEN, em nada infirma a dedutibilidade das doações, já que tais empresas fazem parte do grupo econômico do Impugnante, bem como que não há qualquer nexos causal entre o fato de a S.E.R Tigre admitir associados que não são funcionários diretos da Impugnante e a suposta falta de gratuidade das atividades oferecidas por essa entidade;

Que, ainda que se entenda que os valores doados pela Impugnante a S.E.R. Tigre não seriam dedutíveis, por desprezar o disposto no artigo 365, inciso II, alínea "c" do RIR/99, o que se alega a título meramente argumentativo, é certo que tais despesas são nitidamente operacionais, nos termos do que dispõe o artigo 360, §1º do mesmo diploma;

Que a glosa das despesas com doações incorridas pelo Impugnante à essa entidade ofende claramente os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da insignificância.

**DESPESAS COM JUROS E OUTROS ENCARGOS INCORRIDOS NO PROCESSO DE FECHAMENTO DO CAPITAL DA IMPUGNANTE — OPA — ITENS 3.2 DO TVF E 001 DOS AUTOS DE INFRAÇÃO**

Que o Impugnante tomou, em 23/12/2002, a decisão estratégica de realizar oferta pública para aquisição de ações ("OPA") para cancelamento do registro de companhia aberta perante a CVM, e que nesse sentido, pagou à vista as ações detidas pelos acionistas minoritários e, no que atine às ações de propriedade de União de Comércio e Participações Ltda; ("União") e a Caixa de Previdência dos Funcionários do Banco do Brasil ("Previ"), foram pagos 20% à vista e o restante de forma parcelada, em 05 anos, com amortizações anuais, acrescidas de juros de 100% da taxa média diária dos depósitos interfinanceiros de um dia;

Que além dos custos com os juros acima referidos, o Impugnante também incorreu, para realização da OPA em análise, em outras despesas necessárias a esse tipo de operação, especialmente as despesas com CPMF sobre os pagamentos realizados aos acionistas;

Que todos esses custos são dedutíveis do IRPJ e da CSLL, nos termos do art. 299 do RIR/99, por se tratar de despesas operacionais necessárias, normais e usuais, para o gerenciamento do negócio;

Que segundo a legislação e doutrina, as despesas serão operacionais (dedutíveis) quando forem, portanto, justificáveis do ponto de vista gerencial, e que esse é o caso dos montantes despendidos pelo Impugnante na OPA para cancelamento de seu registro de companhia aberta perante a CVM;

Que as obrigações as quais uma sociedade anônima de capital aberto está obrigada, bem como os direitos que os seus acionistas fazem jus, resulta no fato de que a decisão de abertura de capital, bem como a manutenção do registro de companhia aberta perante a CVM, influi significativamente no processo produtivo e organizacional da empresa;

Que o artigo 47 da Lei n.º 4.506/64 dispõe, que a despesa voltada à manutenção da atividade da empresa é dedutível para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, e que essa manutenção pode ser direta ou indireta, bem como afirma que para que haja a manutenção e o fomento da fonte produtora de uma empresa são imprescindíveis, também, gastos com estruturas societárias eficientes;

Que ainda que se entenda que as despesas incorridas na OPA realizada pelo Impugnante não são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos do artigo 299 do RIR/99, fato é que o artigo 325, inciso II, alínea "h", do RIR/99 qualifica como despesas operacionais os valores despendidos e registrados no ativo diferido, tais como "custos, despesas e outros encargos com a reestruturação, reorganização, ou modernização da empresa";

Que se os resultados econômicos com a abertura de capital de uma sociedade são dedutíveis da apuração do IRPJ e da CSLL, nos termos do artigo 84 da Lei n.º 3.470/58, o tratamento dado a uma operação de fechamento de capital, que representa a face reversa de uma abertura de capital, deve ser o mesmo no que se refere à dedutibilidade de despesas, assim como os demais encargos atrelados à OPA;

Que especificamente no caso dos gastos com a CPMF, a Fiscalização desconsiderou que nos termos do art. 344 do RIR/99 c/c art. 41 da Lei n.º 8.981, de 1995, os tributos e contribuições são dedutíveis na determinação do lucro real, segundo o regime de competência, e que nunca houve Lei que excetuasse a CPMF dessa regra geral.

#### **BÔNUS A DIRIGENTES E EMPREGADOS — PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA E PAGAMENTOS VIA CONTA BANCÁRIA — ITENS 3.3 DO TVF E 004 DOS AUTOS DE INFRAÇÃO**

Que no âmbito do chamado Plano da Diretoria, plano de previdência privada mantido junto ao Bradesco Vida e Previdência S/A, destinado essencialmente aos dirigentes,

conselheiros e alguns empregados indicados pelo Impugnante, a glosa ocorreu sob o fundamento de que ele seria uma maneira encontrada pelo Impugnante para distribuir bônus para os seus dirigentes, conselheiros e empregados, sem o recolhimento das contribuições previdenciárias e com a dedutibilidade do IRPJ e da CSLL;

Que parte dos valores glosados foram reconhecidos pelo Impugnante - valores identificados como "Bônus a Conselheiros Pagos via Conta Bancária" e valores relativos aos "Bônus Pagos via Previdência Privada", indicados na coluna "individual (não empregado) -, tendo sido devidamente recolhidos;

Que, ao revés, não pode prosperar a cobrança dos tributos em comento sobre os valores constantes da coluna "Empregados", em virtude da natureza salarial de que se revestem;

Que os valores discriminados na coluna "Empregado" foram pagos a empregados do Impugnante, os quais não possuem poderes de gestão ou administração da sociedade, e que os referidos montantes não dizem respeito a gratificações ou participações no resultado, mas são verbas de natureza salarial, pagas como remuneração à prestação de serviços;

Que os gerentes e diretores beneficiários das quantias pagas pela Impugnante são, na realidade, seus empregados, não possuindo poderes de administração que justifiquem a aplicação do artigo 303 do RIR/99, bem como que não se deve confundir a figura dos administradores com aqueles funcionários que exercem cargos de alto nível nas sociedades, geralmente denominados "diretores", mas que na verdade são meros empregados, assalariados, subordinados hierarquicamente e não possuidores de autonomia para tomarem decisões referentes ao objeto social de tais sociedades;

Que o Parecer Normativo CST n.º 109/75, diferenciou a figura dos funcionários de alto nível, dos administradores das sociedades, expondo que estes últimos são aqueles que exercem funções de gerência DA empresa (ditando a política ou normas da empresa), enquanto os funcionários de alto nível, meros empregados, exercem funções de gerência NA empresa, caso dos "diretores" mencionados pela Fiscalização, conforme comprovado pelas fichas de registro de empregado e das Relações Anuais de Informações Sociais (RAIS);

Que a própria Fiscalização reconheceu o caráter remuneratório das verbas pagas, tanto é que lançou as contribuições previdenciárias incidentes sobre tais valores, por meio dos autos de infração lavrados nos processos administrativos n.º 10920.722.344/2011-14 e n.º 10920.722.345/2011-51, bem como que o fato de o pagamento ter ocorrido em parcela única não é razão suficiente para infirmar a natureza salarial;

Que na hipótese de se considerar os argumentos acima como insuficientes a excluir as glosas, a multa jamais poderia ter sido aplicada no patamar de 150%, já que nenhuma das condutas dolosas previstas nos artigos 71 a 73 da Lei n.º 4502/64, foi praticada pelo Impugnante, tanto que em nenhum momento foi comprovada qualquer conduta dolosa, ao contrário, todas as operações praticadas pelo Impugnante encontram-se devidamente contabilizadas;

Que ademais, o Plano da Diretoria, contratado perante a Bradesco Vida e Previdência, empresa idônea e reconhecida no mercado, foi integralmente aprovado pelos órgãos reguladores (CNSP e SUSEP);

Que além de desconsiderar a dedutibilidade das quantias mencionadas, a Autoridade Fiscal entendeu que, na medida em que tais valores revestir-se-iam de caráter remuneratório, a Impugnante teria deixado de efetuar a retenção do Imposto de Renda na Fonte (IRRF) sobre os pagamentos realizados, fato este que ensejou a aplicação de multa isolada, nos termos do artigo 90 da Lei n.º 10.426/02, cumulada com juros isolados;

Que a aplicação da referida multa isolada carece de previsão legal, já que o dispositivo utilizado como base para a lavratura encontra-se revogado, tendo em vista que a redação do art. 44 da Lei n.º 9430/96 foi alterada pela Lei n.º 11488/07, e assim a redação atual do art. 44 somente prevê a aplicação de multa isolada em hipóteses não existentes no presente caso (carnê- leão e estimativas mensais), bem como que a mesma Lei n.º 11488/07 alterou o artigo 90 da Lei n.º 10.426/02, estabelecendo que somente será cabível a exigência de multa de ofício de 75% ou 150% nas hipóteses em que sua cobrança ocorra juntamente com o IRRF.

### **CONTRIBUIÇÕES A PLANOS DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR — ITENS 3.4 DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL E 002 DOS AUTOS DE INFRAÇÃO**

Que as despesas com os planos de previdência complementar de seus funcionários (planos FGB e PGBL-I), foram glosados pela Fiscalização, sob o fundamento de que tinham acesso restrito a apenas uma pequena parcela dos empregados do Impugnante, e permitiam o saque antecipado da parcela depositada pelo Impugnante nos casos de desligamento da empresa, independentemente da existência de um estado de necessidade por parte dos beneficiários;

Que o plano FGB somente permitiu o ingresso de novos beneficiários até 01/01/2006, sendo substituído a partir de então pelo plano PGBL-1, destinado a dirigentes e empregados com Salário Participação igual ou superior a 10 Unidades de Referência, e que, posteriormente foi oferecido o plano PGBL-2, destinado aos funcionários com salário inferior às 10 unidades de referência;

Que a Fiscalização entendeu que a criação do plano PGBL-2 trata de apenas uma formalidade para atender aos requisitos legais de dedutibilidade do IRPJ e da CSLL, bem como da isenção da contribuição previdenciária, já que de acordo com a Fiscalização, os valores das contribuições e dos benefícios oferecidos nos planos FGB e PGBL-I, quando comparados àqueles do PGBL-II, seriam desproporcionais e não isonômicos;

Que haveria incongruência no fato de o Fisco ter entendido que os montantes despendidos pelo Impugnante com os planos FGB e PGBL-I foram entendidos como indedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL, no presente processo, e como sujeitos às contribuições previdenciárias, conforme autuações lavradas no âmbito dos processos administrativos n.º 10920.722.344/2011-14 e n.º 10920.722.345/2011-51;

Que a referida contradição reside no fato de que, se a Fiscalização parte da premissa de que os pagamentos efetuados pelo Impugnante a seus empregados por meio dos planos de previdência privada FGB e PGBL-I possuem a natureza de salário (autos de infração lavrados para a cobrança das contribuições previdenciárias), jamais poderia ter concluído pela indedutibilidade desses valores nos autos de infração ora impugnados, já que se trata, em tal hipótese, de despesas operacionais e, portanto, plenamente dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL;

Que no tocante aos valores recolhidos à conselheira Rosane, estes seriam dedutíveis por expressa previsão do art. 357 do RIR/99, de modo que na hipótese de valores pagos a conselheiros, não há que se cogitar em aplicar o art. 299 do RIR/99;

Que os valores relacionados aos planos em comento são plenamente dedutíveis, posto que tais planos são válidos, e que de fato, os planos PGB e PGBL-I, mantidos pelo Impugnante, correspondem a efetivos planos de previdência privada, que cumprem adequadamente os requisitos estabelecidos pela legislação de regência

**DA COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM RAZÃO DA FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E DA CSLL POR ESTIMATIVA — ITENS 3.6 DO TVF E 005 DO AUTO DE INFRAÇÃO DE IRPJ E AUTO DE INFRAÇÃO DE CSLL**

Que a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e da CSLL somente pode ser realizada antes do encerramento do ano-base, já que os valores recolhidos por estimativa nada mais são do que uma antecipação do tributo devido no encerramento do período;

Que como os autos de infração, objeto do presente processo, foram lavrados após o encerramento dos anos-base de 2006 a 2009, eventuais insuficiências de recolhimento do IRPJ e da CSLL não mais poderão ser punidas pela exigência da multa isolada;

Que ainda que tivesse havido recolhimento a menor de IRPJ e CSLL e ainda fosse possível realizar o lançamento, estaríamos no presente caso diante do *bis in idem*, já que há cobrança cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, sobre os mesmos valores supostamente devidos a título de IRPJ e da CSLL, o que não pode ser admitido.

**AD ARGUMENTANDUM: DA IMPOSSIBILIDADE DE ADIÇÃO DOS VALORES GLOSADOS À BASE DE CÁLCULO DA CSLL**

Que, caso não sejam aceitos os argumentos até então expostos, fato é que não poderia prosperar a cobrança da CSLL, já que este tributo apesar de apurado de forma semelhante ao IRPJ, não possui as mesmas regras acerca das deduções admitidas, e que não há qualquer Lei, que vede a dedução pelo Impuqante, para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, das despesas glosadas pela Fiscalização nos autos do processo em referência.

**DA ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE JUROS SOBRE A MULTA**

Que o artigo 13 da Lei n.º 9.065/95, que prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa Selic, remete ao artigo 84 da Lei n.º 8.981/95, que, por sua vez, estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos;

Que considerando que multa não é tributo, e que só há previsão legal para que os juros calculados à taxa Selic incidam sobre tributo (e não sobre multa), a cobrança de juros sobre a multa, que se verifica no cálculo do Fisco para atualização dos créditos tributários objeto do presente processo, desrespeita o princípio constitucional da legalidade, expressamente previsto nos artigos 5º, II, e 37 da Constituição Federal;

Por fim, que não se pode alegar que a cobrança dos juros sobre a multa, no presente caso, estaria amparada pelo artigo 43 da Lei n.º 9.430/96, já que referido dispositivo autoriza a cobrança apenas em relação à multa exigida isoladamente, o que não é a hipótese dos autos.

Posteriormente, a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora/MG, proferiu o Acórdão n.º 09-44.235 (fl. 4.484/4.537) abaixo ementado:

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



Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

#### **DESPESAS COM DOAÇÕES À ENTIDADE RECREATIVA DOS FUNCIONÁRIOS DA EMPRESA**

Não sendo a entidade beneficiária das doações reconhecida como de utilidade pública e existindo obrigatoriedade de pagamento de mensalidades pelos seus associados, fica descaracterizada a condição de prestação de serviços exclusivamente gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora e respectivos dependentes, necessária para que o benefício fiscal de dedução dessas doações seja usufruído.

#### **DESPESAS DECORRENTES DE COMPRA DE AÇÕES DE EMISSÃO DA PRÓPRIA EMPRESA.**

São indedutíveis despesas decorrentes de juros pagos na compra de ações de emissão da própria empresa, por corresponderem a gastos estranhos às atividades principais ou acessórias da empresa, não atenderem aos requisitos da necessidade, normalidade e usualidade exigidos pela legislação tributária, e, ainda, inexistir expressa previsão legal para sua dedução.

#### **BÔNUS A DIRIGENTES.**

Serão dedutíveis na determinação do lucro real as remunerações dos sócios, diretores ou administradores, titular de empresa individual e conselheiros fiscais e consultivos, desde que as retiradas correspondam à remuneração mensal e fixa por prestação de serviço.

#### **PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. DEDUTIBILIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES**

As contribuições para plano de previdência privada somente são dedutíveis se atenderem aos requisitos legais de similaridade com plano oficial e abrangência de todos os empregados e dirigentes.

#### **MULTA ISOLADA E MULTA PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA. IRPJ e CSLL**

As estimativas mensais configuram obrigações autônomas, que não se confundem com a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual. Não há coincidência de motivação entre as penalidades, sendo distintas tanto as suas causas, quanto os seus fundamentos legais, e, ainda, regra geral, as suas bases de cálculo. Apenas circunstancialmente os valores das bases de cálculo podem coincidir, o que não significa que sejam a mesma penalidade, ou que se esteja penalizando duplamente a mesma infração.

#### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

#### **BASE DE CÁLCULO**

Somente as adições previstas em lei devem ser somadas ao lucro líquido na apuração da base de cálculo da CSLL.

#### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

MULTA E JUROS ISOLADOS. FALTA DE RETENÇÃO.

Na falta de retenção após a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da referida declaração.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. SOBRESTAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para o sobrestamento do julgamento de processo administrativo, dentro das normas reguladoras do Processo Administrativo Fiscal. A administração pública tem o dever de impulsionar o processo até sua decisão final (Princípio da Oficialidade).

NULIDADE.

Não há que se falar em nulidade do lançamento realizado por autoridade competente, respeitado o contraditório e a ampla defesa e com atendimento aos requisitos do artigo 10 do PAF e do artigo 142 do CTN.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

PAGAMENTO. EXTINÇÃO

A parcela do crédito tributário lançado no auto de infração (tributo, multa e juros) paga incide em hipótese de extinção.

MULTA QUALIFICADA.

Não restando caracterizado dolo, no tocante ao lançamento do IRPJ, IRRF e CSSL, deve persistir a multa de ofício de 75%.

Impugnação procedente em parte.

Crédito Tributário Mantido em parte.

Inicialmente a DRJ registrou que as arguições de inconstitucionalidade abordadas pelo contribuinte não serão apreciadas, em razão do disposto na Súmula n.º 02 do CARF. Em sequência, passou a analisar os pontos de mérito levantados pelo contribuinte, cujas conclusões podem ser assim sintetizadas:

Com relação às despesas com doações à S.E.R Tigre, a DRJ entendeu que a infração restou caracterizada, já que o Impugnante não atendeu a todos os requisitos legais do art. 365 do RIR/99. A condição da S.E.R como entidade sem fins lucrativos não foi questionada pelo Fisco, o que motivou a glosa foi o fato de ser cobrada mensalidades dos funcionários da doadora e de seus dependentes. Dessa forma, ainda que os valores da mensalidade correspondam

apenas a 5% dos custos com a manutenção da entidade, fato é que descumpra a condição de serviço “exclusivamente gratuito” previsto na legislação.

Além disso, consignou que tais despesas não podem ser entendidas como operacionais, enquadrando-se no art. 360 do RIR/99, já que tal dispositivo ao abranger despesas com serviço social, não pretendeu abranger a manutenção de clube recreativo para funcionários e dependentes, mas sim os serviços prestados por profissionais dessa área de formação e, para serem considerados como despesas operacionais, devem ser utilizados pelos empregados e dirigentes da empresa, visando, por exemplo, o relacionamento interpessoal.

No tocante às despesas com juros e outros encargos incorridos no processo de fechamento do capital do Impugnante (OPA), considerou-as indedutíveis já que se referem a gastos estranhos às atividades principais ou acessórias da empresa, bem como por não existir expressa previsão legal a permitir sua dedutibilidade.

Ademais, afirma que a dedutibilidade de despesas operacionais com base no art. 299 do RIR/99, deve ser acompanhada da comprovação de sua efetividade, necessidade, usualidade e normalidade, e que no presente caso não se discute a necessidade, usualidade e normalidade das compras realizadas, mas sim com relação ao pagamento de juros na aquisição de ações da própria empresa, sendo que tais pagamentos não podem ser considerados como necessários e muito menos usuais ou normais. Logo, tais despesas devem ser glosadas não por serem indiretamente vinculadas à manutenção da fonte produtora, mas sim por não serem necessárias, usuais ou normais.

No entanto, com relação às despesas com o pagamento da CPMF, julgou-as dedutíveis já que o art. 344 do RIR/99 autoriza a dedução dos tributos e contribuições, segundo o regime de competência, como é o caso em concreto, bem como porque tais despesas não se enquadram em nenhuma das exceções do mesmo art. 344.

Com relação aos valores pagos no plano de previdência chamado “Plano da Diretoria”, entendeu que o seu caráter remuneratório não é ponto controverso, e que as deduções foram glosadas por não serem remunerações mensais e fixas, como determina o art. 357 do RIR/99, sendo, ao revés, realizadas em parcelas anuais e variáveis, e ainda as retiradas poderiam ser realizadas quando o beneficiário do suposto plano bem entendesse.

Entretanto, a DRJ entendeu que o dolo do contribuinte somente esteve presente no intuito de sonegar a contribuição previdenciária, sendo que no tocante ao IRPJ esse dolo não esteve presente já que o contribuinte poderia ter deduzido as parcelas pagas com base em outros dispositivos do RIR/99. Por tal razão, julgou que deve ser mantida apenas a multa proporcional de 75%.

Manteve a DRJ a multa isolada por falta de retenção do IRRF, também no patamar de 75%, por entender que a revogação da multa definida no inciso II do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96 não implicou na revogação de todas as multas isoladas, e que a legislação tributária estabelece o lançamento de multa isolada, na hipótese de falta de retenção ou recolhimento de tributo ou contribuição pela fonte pagadora, como é o presente caso.

Com relação aos valores relacionados aos planos de previdência privada FGB e PGBl-I, manteve as glosas por entender que no plano FGB, único existente até 2008, fica

patente que as condições de semelhança com a previdência oficial e abrangência de todos os empregados nunca existiu, porque permitido para somente cerca de 10% do total de empregados, bem como porque o plano PGBL-1 não guarda semelhança com plano de previdência oficial, já que o empregado não podia optar entre aquele plano e o PGBL-II.

Consignou ainda que, diferentemente do “Plano da Diretoria”, embora FGB e o PGBL-I existam como plano de previdência complementar, eles não atendem aos requisitos estabelecidos no art. 361 do RIR/99, para que as contribuições possam ser deduzidas do lucro real no tocante ao IRPJ.

Além disso, afastou o argumento de que sendo os valores de contribuição aos planos, tributáveis para efeitos da contribuição previdenciária, estes seriam automaticamente dedutíveis para o imposto de renda, tendo em vista que em regra, a despesa é dedutível porque já sofreu ou vai sofrer tributação em outro momento, ou seja, existe uma contrapartida para a permissão de tal dedução.

No caso do “Plano da Diretoria”, por estarem sempre disponíveis para retirada, como saque antecipado, os valores pagos foram tratados como bônus, sujeitos à retenção do IRRF, não sendo dedutíveis por não corresponderem à remuneração de dirigentes fixa e mensal. Já nos demais planos, assim como no caso da conselheira Rosane, não houve disponibilidade econômica ou jurídica seja mensal ou anual, e somente seria possível efetivar a dedução caso o contribuinte se enquadrasse nas condições definidas no art. 361 do RIR/99.

Com relação à cobrança da multa isolada pela falta de recolhimento de tributos por estimativa, após o encerramento do ano-calendário, apesar das alegações trazidas pelo contribuinte, manteve sua aplicação, por entender que esta decorre da alínea “b” do inciso II do art. 44 da Lei n.º 9430/96, e não se confunde com a multa proporcional que acompanha o tributo, prevista no inciso I e §1º do art. 44 da Lei n.º 9430/96, não havendo, portanto, *bis in idem*.

Por fim, consignou que todas as glosas aplicadas ao IRPJ também o são com relação à CSLL, já que não restou caracterizada qualquer exceção disposta na legislação, bem como que a alegação de ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa não merece conhecimento, já que tal cobrança não constitui matéria litigiosa, já que não consta no lançamento.

Em sua conclusão a DRJ consignou:

#### CONCLUSÃO

lançamento para: Diante da análise acima realizada, considera-se procedente em parte o  
a) em relação ao IRPJ:

Processo 10920.722342/2011-17  
Acórdão n.º 09-44.235DRJ/JFA  
Fls. 83

## a1) excluir do lançamento, a glosa de despesas com CPMF:

Data Competência	CPMF (R\$)
29/05/2006	238.012,60
28/05/2007	270.807,25

a2) não aplicar a duplicação da multa proporcional relativamente ao IRPJ, gerando o percentual de 150% sobre o imposto apurado com base na Tabela 7 do TVF, uma vez que a qualificação da multa de ofício não foi mantida, devendo persistir o lançamento com multa proporcional de 75%;

a3) considerar extintos pelo pagamento, os valores já pagos pelo contribuinte;

a4) manter os demais valores lançados, acompanhados de multa proporcional no importe de 75% e dos juros de mora calculados até a data do efetivo pagamento.

## b) no tocante à multa e juros isolados pela falta de retenção do IRRF:

b1) não aplicar a duplicação da multa, uma vez que a sua qualificação não foi acatada;

b2) manter o lançamento da multa isolada com o percentual de 75%;

b3) manter o lançamento dos juros isolados sobre o imposto que deixou de ser retido.

## c) com referência à CSLL:

c1) excluir do lançamento a glosa de despesas com CPMF (tabela acima) e a glosa de despesas com juros incorridos na operação de fechamento do capital da empresa (OPA):

Ano-calendário	Despesas com Juros Incorridos (R\$) - Tabela 05 do TVF
2006	22.940.480,67
2007	12.720.639,92
2008	3.822.247,57

c2) não aplicar a duplicação da multa proporcional relativamente à CSLL, gerando o percentual de 150% sobre o imposto apurado com base na Tabela 7 do TVF, uma vez que a qualificação da multa de ofício não foi mantida, devendo persistir o lançamento com multa proporcional de 75%;

c3) considerar extintos pelo pagamento, os valores já pagos pelo contribuinte;

c4) manter os demais valores lançados, acompanhados de multa proporcional no importe de 75% e dos juros de mora calculados até a data do efetivo pagamento.

## d) no tocante à multa isolada pela falta de recolhimento sobre a base estimada do IRPJ e da CSLL, recalculer os lançamentos com base nas exonerações acima discriminadas.

A parcela desonerada foi submetida a Recurso de Ofício.

Ciente da decisão do Acórdão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 4.562/4.650), em que basicamente reitera os argumentos tecidos na defesa, sendo necessário evidenciar os seguintes argumentos:

- a) Que no acórdão recorrido a C. Turma Julgadora manteve a glosa das despesas com a operação de fechamento de capital sob fundamento diverso daquele utilizado pela Fiscalização no TVF que fundamentou as autuações objeto do presente processo, isso porque em nenhuma passagem do TVF que fundamentou as autuações originárias do presente processo ficou caracterizado que o motivo da glosa em foco seria o fato de que o pagamento de juros na operação de capital não seria usual, conforme defendido pela DRJ;
- b) Que em realizada, a fundamentação utilizada pela Fiscalização foi a de que "os valores pagos para a realização de uma OPA, não se tratam de um investimento para a empresa ou da empresa e, por conseguinte, não se

*reveste de caráter de ser uma despesa usual e necessária para a manutenção da fonte produtora.”;*

- c) Que ao agir assim, a DRJ inovou a fundamentação utilizada pela Fiscalização para glosar as despesas incorridas pelo Recorrente, em nítida alteração do critério jurídico, motivo pelo qual o acórdão recorrido deve ser declarado nulo por esse E. Conselho com relação a esse ponto, nos termos do inciso II, do artigo 59, e artigo 61, ambos do Decreto-lei 70.235/1972;
- d) Que ainda que não fosse nula a decisão quanto a esse ponto, é preciso ter em conta que as despesas com os juros e encargos são normais, usuais e necessárias, já que a compra das ações de forma parcelada se deu em razão da indisponibilidade de caixa para a realização da compra à vista.

Após a interposição do Recurso, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara decidiu (fls. 4.726/) converter os autos em diligência, para sobrestar o julgamento até que fosse proferida decisão nos processos de n.º 10920.722345/2011-14 e n.º 10920.722345/2011-51, em que se discutia, dentre outros aspectos, a natureza do “Bônus a Dirigentes e Empregados Plano Previdência Privada e Pagamentos via Conta Bancária”, objeto de glosa nos presentes autos, tendo em vista que se formou o entendimento de que a caracterização da referida verba como sendo de natureza salarial influenciaria na dedutibilidade dos valores pagos a mesmo título, já que o salário, ainda que *in natura*, seria dedutível da base de formação da renda tributável.

Posteriormente, o Recorrente apresentou Manifestação (fls. 4.764/4.767), em que pugna pela juntada do Acórdão de n.º 1401-002.344, proferido nos autos do processo n.º 10920.002171/2006-49, referente a Auto de Infração lavrado sob a mesma acusação fiscal de indedutibilidade das despesas com juros na OPA em relação às ações detidas pela União e pela Previ.

Alegou ainda que o julgamento mencionado acima, realizado pela mesma Turma, determinou o cancelamento da autuação fiscal com relação à glosa das despesas com juros da OPA, e que o mesmo entendimento deve ser aplicado ao presente caso.

Após o julgamento dos processos de n.º 10920.722345/2011-14 e n.º 10920.722345/2011-51 em última instância (fls. 4.818/4.861), os autos foram encaminhados para julgamento.

É o relatório do essencial.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

Os recursos são tempestivos e preenchem os requisitos de admissibilidade, por isso deles conheço.

### **1. Do Recurso Voluntário**

Como muito bem delimitado pela decisão recorrida, reitera-se que não houve instauração de litígio Importa esclarecer que não houve instauração de litígio, no tocante à glosa de despesas com “Bônus a Conselheiros Pagos via Conta Bancária”, discriminados na Tabela 08 do TVF, e com “Bônus Pagos via Previdência Privada”, discriminados na Tabela 07 do TVF na coluna Individual (Não empregado), ocorrendo, por parte da empresa, conforme DARF anexados ao processo (Documentos Diversos–Outros–Documento 8), o pagamento do IRPJ e da CSLL acompanhado de juros de mora e multa de 75% reduzida em 50%. No tocante ao montante incluso na Tabela 07, a contribuinte discutiu somente a aplicação de multa qualificada.

Outrossim, as arguições relativas à inconstitucionalidade bem como à incidência de juros sobre multa são objeto das Súmulas 02 e 108 a seguir ementadas e, portanto, restam prejudicadas:

#### **Súmula CARF nº 2**

##### **Aprovada pelo Pleno em 2006**

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

#### **Súmula CARF nº 108**

##### **Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018**

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

### **1.1. Despesas com Doações à Entidade Recreativa dos Funcionários da Empresa (S.E.R Tigre) Itens 3.1 do TVF e 003 Dos Autos De Infração**

Da análise dos autos é fácil constatar que o Recurso Voluntário apresentado, constitui-se basicamente em reprodução da impugnação cujos argumentos foram detalhadamente apreciadas pelo julgador *a quo*.

No mais, cumpre ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo § 3º do Art. 57 do Regimento Interno do CARF:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

I - verificação do quórum regimental;

II - deliberação sobre matéria de expediente; e

III - relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta.

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017).

Da análise do presente processo, entendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas e não acolhidas pela decisão recorrida.

Assim, no que se refere à fundamentação relativa ao art. 365 do RIR desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão recorrida, na parte que se aplica:

Voto

A infração restou caracterizada na autuação pelo não atendimento aos requisitos legais impostos pelo art. 365 do RIR/99, abaixo transcrito, por parte da S.E.R.

TIGRE.

*Art. 365. São vedadas as deduções decorrentes de quaisquer doações e contribuições, exceto as relacionadas a seguir (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VI, e§ 2º, incisos II e III):*

(...)

*II as doações, até o limite de dois por cento do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computada a sua dedução, efetuadas a entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem, observadas as seguintes regras:*

*a) as doações, quando em dinheiro, serão feitas mediante crédito em conta corrente bancária diretamente em nome da entidade beneficiária;*

*b) a pessoa jurídica doadora manterá em arquivo, à disposição da fiscalização, declaração, segundo modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal, fornecida pela entidade beneficiária, em que esta se compromete a aplicar*



*integralmente os recursos recebidos na realização de seus objetivos sociais, com identificação da pessoa física responsável pelo seu cumprimento, e a não distribuir lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto;*

*c) a entidade civil beneficiária deverá ser reconhecida de utilidade pública por ato formal de órgão competente da União, exceto quando se tratar de entidade que preste exclusivamente serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem.*

A relação constante do art. 365, acima transcrito, é taxativa. Isto significa dizer que a lei permite que sejam feitas, da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica doadora, deduções decorrentes de doações ou contribuições expressamente indicadas no seu inciso II.

Ser uma entidade sem fins lucrativos é condição básica para atendimento do comando legal insculpido no inciso II supramencionado. Incorrendo nessa condição, **que não foi questionada pelo Fisco**, a entidade beneficiária teria ainda que cumprir as regras definidas em suas alíneas “a”, “b” e “c” para que a contribuinte pudesse deduzir as doações realizadas. Nesse sentido, o julgado do STF trazido pela defesa não lhe socorre, por tratar somente do objeto de lucro ou não da prestadora do serviço. Situação que, como já mencionado, não foi abordada pelo Fisco.

A glosa realizada pela fiscalização tem suporte na falta de atendimento de regra especificada na alínea “c” do inciso II do artigo 365 do RIR/99, como se extrai do Termo de Verificação Fiscal:

*Diante dos fatos anteriormente expostos, verifica-se que a S.E.R. TIGRE não atende aos requisitos legais impostos pelo art. 365 do RIR/99, uma vez que cobra mensalidades de seus associados, não prestando, assim, serviços gratuitos, exigência textual da norma.*

São duas condições estabelecidas através da alínea “c” acima reproduzida que possibilitam usufruir do benefício fiscal, desde que pelo menos uma delas seja atendida: 1) a entidade civil beneficiária deverá ser reconhecida de utilidade pública por ato formal de órgão competente da União ou 2) a entidade deverá prestar exclusivamente serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem.

Na ação fiscal ficou caracterizado que a S.E.R Tigre não é reconhecida de utilidade pública por ato formal de órgão competente da União.

No entendimento deste julgador, se a empresa pretendia cobrar mensalidade dos funcionários da doadora e de seus dependentes e ainda assim usufruir do benefício fiscal, deveria ter providenciado o registro como entidade de utilidade pública.

Como não adotou tal providência, só teria direito a deduzir as doações se atendesse a outra regra estipulada na lei de ser entidade prestadora de serviços **exclusivamente** gratuitos em benefícios de empregados e respectivos dependentes da doadora.

A contribuição mensal obrigatória dos associados, ainda que correspondente a 5% do total doado, conforme demonstrativo juntado na impugnação, retira a condição de **“exclusivamente serviços gratuitos”** expressa na lei.

Portanto, como nenhuma das duas condições estabelecidas no dispositivo legal anteriormente mencionado (alínea “c” do inciso II do artigo 365 do RIR/99) foi atendida, a contribuinte não faz jus à dedução pretendida.

Registre-se que doações realizadas para a “Sociedade Esportiva e Recreativa Tigre” não podem ser entendidas como operacionais, enquadrando-se no dispositivo legal abaixo transcrito extraído do RIR/99:

*Art.360.Consideram-se despesas operacionais os gastos realizados pelas empresas com serviços de assistência médica, odontológica, farmacêutica e social, destinados indistintamente a todos os seus empregados e dirigentes (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso V).*

*§1ºO disposto neste artigo alcança os serviços assistenciais que sejam prestados diretamente pela empresa, por entidades afiliadas para este fim constituídas com personalidade jurídica própria e sem fins lucrativos, ou, ainda, por terceiros especializados, como no caso da assistência médico hospitalar.*

O **Serviço Social** é uma profissão de curso superior cujo objeto de intervenção são as expressões multifacetadas da *questão social*. Tem contribuições da sociologia, psicologia, economia, ciência política, antropologia, ética. O Serviço Social é uma profissão de caráter sócio-político, crítico e interventivo, que se utiliza de instrumental científico multidisciplinar das Ciências Humanas e Sociais para análise e intervenção nas diversas refrações da “questão social”, isto é, no conjunto de desigualdades que se originam do antagonismo entre a socialização da produção e a apropriação privada dos frutos do trabalho.

Serviços de assistência social compreendem os serviços prestados por profissionais dessa área de formação e, para serem considerados como despesas operacionais, devem ser utilizados pelos empregados e dirigentes da empresa, visando, por exemplo, o relacionamento interpessoal. Nada obsta que eventualmente sejam realizadas atividades que envolvam os funcionários e seus dependentes, visando aumentar a auto estima do funcionário ou resolução de problemas que estejam interferindo em sua produção.

Esse dispositivo legal, por certo, não abrange a manutenção de clube recreativo para funcionários e seus dependentes incluindo parentes até 2º grau, como consta do artigo 4º do estatuto social da S.E.R Tigre, até porque o artigo 365, inciso II, tem essa finalidade, desde que respeitadas suas condições.

Os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da insignificância têm aplicação mais adequada no processo de geração dos atos legais, quando esses princípios devem ser sopesados com outros para assegurar a constitucionalidade do dispositivo em elaboração.

Depois de aprovado o ato legal, a autoridade administrativa a ele fica vinculada, não cabendo, em geral, essa análise.

No caso em discussão, a regra, contida no caput do artigo 365 do RIR/99, é a vedação de deduções provenientes de doações e contribuições. Portanto, se uma das condições para o benefício fiscal concedido na exceção constante do inciso II do referido artigo deixar de ser atendida, aplica-se a regra, não cabendo aqui qualquer juízo de valor, ou seja: se a contribuinte atendeu 90% ou 50% da gratuidade da prestação de serviços. Até porque, o próprio dispositivo já define que 100% dos serviços têm que ser gratuitos ao vincular essa condição ao advérbio “exclusivamente”.

O acórdão do então Conselho de Contribuintes apresentado pela contribuinte, tratando de exclusão do Simples, não se assemelha ao caso em apreço, uma vez que trata de uma única importação realizada em todo o período analisado pela autoridade fiscal de pés de sofá para um único sofá, enquanto que aqui trata-se de mensalidades obrigatórias dos associados, ou seja: a ocorrência de situação impeditiva se deu em todos os meses analisados.

Na verdade, o que se pretende demonstrar é que cada situação merece análise individualizada e, no presente caso, não há amparo legal que permita a dedução das doações realizada pela contribuinte.

Não é demais salientar que, como argumentado pela impugnante, o princípio da insignificância encontra consagração no direito penal, sendo certo que não tem igual repercussão no direito tributário.

Pelo exposto não há que se alterar o lançamento, relativamente à infração caracterizada pela glosa de despesas com doações à entidade recreativa dos funcionários da empresa (S.E.R Tigre).

Da análise dos autos entendo assistir razão à DRJ no tocante ao não cumprimento das condições estabelecidas no art. 365 do RIR/99 que é absolutamente claro e expresso. Caberia à Recorrente, grande empresa e com possibilidade de realizar seu adequado planejamento tributário se adequar as condições impostas pela legislação para fazer jus a esse benefício, isto porque a indedutibilidade é a regra.

Por sua vez, não posso deixar de registrar a total razoabilidade da tese defendida pela Recorrente. Não restam dúvidas que, no caso concreto, as “mensalidades” pagas pelos funcionários eram absolutamente insignificantes e provavelmente possuíam um cunho absolutamente simbólico, muito mais com um objetivo de atribuir ao associado o sentimento de pertencimento e propriedade do que para custeio da atividade, vez que a Recorrente arcava com aproximadamente 95% dos custos.

Entretanto, a legislação é restritiva, expressa e clara. A interpretação adotada no presente caso, mormente pelo que dispõe o art. 111 do CTN deve ser restritiva, até para se fugir de um subjetivismo na aplicação da norma. Isto porque, no caso concreto, tenho a convicção de que o valor era de fato insignificante, mas qual o percentual dessa insignificância para os demais casos? E se parte dos serviços forem gratuitos e outros não? Enfim, são variáveis que acabariam por impedir a correta aplicação da norma.

Por outro lado, em que pese a tese seja razoável, também necessário reafirmar que o texto legal é absolutamente expresso e claro, e não estamos diante de um contribuinte hipossuficiente, mas sim de uma das maiores empresas do País.

Veja que o custeio por parte dos associados, por si só, não é elemento que afaste a importância social e o caráter de utilidade de uma instituição. O que o legislador fez foi estabelecer um critério objetivo que dispensasse a burocracia do registro para reconhecimento da entidade como de utilidade pública. Desta feita, o contribuinte teria duas escolhas, ou não cobrar nada dos seus associados ou adotar as medidas necessárias para reconhecimento da entidade como de utilidade pública, afinal de contas o fato de ser uma entidade recreativa e esportiva direcionada a determinada parcela social não afasta a sua importância e os benefícios trazidos pela sua atuação.

OBS. DEBATE SOBRE O ENQUADRAMENTO DO ART. 360. Acho razoável o debate. O conceito adotado pela DRJ sobre o que é assistência social é absolutamente limitado e vai de encontro ao que parece ser o objetivo da norma. Não restam dúvidas que entidades recreativas como essa fortalecem vínculos, melhoram a qualidade de vida e tem impactos diretos

em diversos pontos sociais. A assistência social não é estanque, é intersetorial. A título de exemplo, na minha atual posição assumindo a secretaria de assistência firmamos convênios de serviços para fortalecimento de vínculos com foco esportivo. O esporte faz parte das atribuições da secretatia, assim como o lazer. Mas foi essa a intenção da norma?

Assim, face ao exposto, adoto as razões de decidir da DRJ pelos seus próprios fundamentos e nego provimento ao Recurso neste ponto.

## **1.2. Despesas com juros e outros encargos incorridos no processo de fechamento do capital da Recorrente – OPA – Itens 3.2 do TVF e 001 dos autos de infração**

Neste ponto a Recorrente também apenas reafirma suas razões de impugnação, acrescentando o fato de infração idêntica objeto do processo 10920.002171/2006-49 (anos de 2003 e 2004) teve julgamento favorável no âmbito do CARF pugnando pela aplicação do mesmo entendimento no presente caso.

Foi proferido, em 15 de agosto de 2008, o acórdão 0618.944 - 1ª Turma da DRJ/CTA, relativo ao processo 10920.002171/200649, tratando de autuação que abrangia igual infração, referente aos anos-calendário de 2003 e 2004.

No presente processo a DRJ basicamente adotou e reproduziu os fundamentos do Acórdão acima citado. Aproveito para reproduzir alguns trechos do Acórdão ora recorrido, mas que apenas reforçam a posição do TVF:

Como explicitado no Termo de Verificação Fiscal e nos fundamentos do presente voto, com base na análise do artigo 442 do RIR/99, as operações relativas a vendas de ações em tesouraria (de emissão da própria empresa) não afetam a determinação do lucro real, de igual forma, transações que envolvem compras dessas mesmas ações — e que, portanto, são diretamente atribuíveis à sua aquisição (juros, assessoria jurídica, assistência técnica, etc.), vindo a compor eventual apuração de resultado de suas futuras vendas também não poderão afetar referida determinação do lucro real.

Não se discute aqui a necessidade, usualidade e normalidade das compras realizadas. Essas poderiam ser realizadas no mercado aberto o que seria normal e usual, dependendo da cotação em bolsa dessas ações, ou mesmo diretamente das empresas que as possuíam respeitando-se as regras de mercado e sem prejuízo para a adquirente, e, ainda assim, seria questionável o aspecto de sua necessidade.

Discute-se aqui a necessidade, usualidade e normalidade do **pagamento de juros** no montante anteriormente mencionado na aquisição de ações da própria empresa. Sem dúvida, não é necessário e muito menos usual ou normal o pagamento de juros nesse tipo de operação.

O Parecer Normativo CST nº 32/1981 é esclarecedor. Os conceitos de necessidade, usualidade e normalidade não estão vinculados à mera deliberação em assembleia da conveniência ou oportunidade da empresa realizar determinadas operações.

Os acórdãos mencionados pela defendente, com referência a esse item da autuação, não se aplicam ao caso concreto, porque todos têm especificidades que merecem análise individualizada.

A Fiscalização glosou a despesa não por ser indiretamente vinculada à manutenção da fonte produtora, mas sim por não ser necessário, não ser usual ou normal o pagamento de juros na aquisição de ações da própria empresa.

Para compreender, ainda mais, o contexto e fundamentação do lançamento, cumpre destacar alguns pontos do TVF (páginas 3426/3427):

Claro está do texto acima que para a referida aquisição, a sociedade deve ter recursos disponíveis, afigurando-se, ao menos inusitado, a empresa optar por fazer esta aquisição tendo que recorrer a bancos para obter os respectivos recursos, ou até mesmo financiar esta aquisição com os próprios alienantes, como ocorrido no presente caso. Portanto, somente pode ocorrer a aquisição de quotas da própria empresa se os recursos utilizados na operação foram lastreados em lucros ou reservas. Claro que a empresa pode ir a Banco a financiar esta aquisição, mas não o que não se pode admitir é querer deduzir estas despesas na apuração de tributos federais, considerando-as como necessárias a sua atividade.

Tomemos, por exemplo, uma situação hipotética, em que um sócio decida por se retirar de uma sociedade. Se os demais sócios, embora interessados na aquisição das quotas do sócio retirante, não tiverem condições de fazê-lo, a sociedade poderá adquiri-las, ainda que provisoriamente, desde que possua recursos disponíveis. Se a empresa opta por obter os recursos necessários via bancos, incorrendo em despesas financeiras, na verdade está fazendo às vezes dos sócios remanescentes. Estes é que deveriam contrair o empréstimo e não a empresa.

Desta forma, os valores dos juros lançados como despesas operacionais, conforme consta na contabilidade (extratos das contas contábeis acostados ao presente processo), referentes à OPA, cuja finalidade única foi de adquirir as ações que estavam de posse das empresas investidoras UNIÃO e PREVI, com o propósito de se tornar uma Sociedade constituída por Ações de Capital Fechado, em nada beneficiou a empresa no que se refere à obtenção de receitas, denotando que tais dispêndios não foram necessários à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, afrontando o disposto no art. 299 do RIR/99.

Cumpre registrar que os valores pagos para a realização de uma OPA, não se tratam de um investimento para a empresa ou da empresa e, por conseguinte, não se reveste de caráter de ser uma despesa usual e necessária para a manutenção da fonte produtora. Não se está aqui argumentando que uma empresa não pode fazer o fechamento do capital. Não é isso que estamos falando! Apenas não se admite que despesas relacionadas a este fechamento sejam inseridas na apuração do IRPJ e da CSLL, em função de não serem necessárias a manutenção da fonte produtora.

Pois bem. Com a devida vênia, discordo completamente do fundamento adotado pelo TVF e pela decisão Recorrida, que acaba por adentrar em elementos atinentes à própria gestão empresarial da empresa.

A realização de operações comerciais e societárias em regra são usuais, normais e atinentes à atividade empresarial. A abertura ou fechamento de capital se inserem nessas atividades normais e usuais.

Isso não confere ao contribuinte um cheque em branco, mas inverte-se o ônus da prova devendo a autoridade fiscal comprovar, no caso concreto, o que fugiria da normalidade da operação.

Veja que o TVF, embora glose apenas as despesas com juros, parte da premissa que os gastos com a OPA não se configuram investimento para a empresa ou da empresa, e por isso não teria caráter de despesa usual ou necessária para a manutenção da fonte produtora. Trata-se de entendimento absolutamente limitado e inadequado.

Acrescenta ainda que a aquisição das ações na operação de fechamento jamais poderia ser feita de forma financiada, impondo a necessidade de ser realizada à vista e desde que a empresa tivesse recurso em caixa para a operação. Trata-se de interpretação sem qualquer base legal.

Estamos falando de uma operação que envolve centenas de milhares de reais e que, naturalmente, o desembolso imediato importaria em um grande desfalque no fluxo de caixa da empresa. Não que isso importe para a autuação, vez que entendo que a decisão de se realizar uma operação à vista ou financiada compete à gestão empresarial da empresa, não competindo ao auditor fiscal questionar essa escolha, salvo se conseguir comprovar, sem sombra de dúvidas, que tal operação fugiu da normalidade.

No caso concreto, a autoridade fiscal inicialmente parte da premissa que essa é uma despesa desnecessária para manutenção da fonte produtora, depois segue defendendo que os juros decorrentes da operação seriam indedutíveis.

Ora, já firmei minha posição anteriormente no sentido de que a operação de abertura ou fechamento é sim uma operação empresarial normal e usual, por consequência lógica, eventuais juros ou despesas acessórias também seguem a necessidade e usualidade da operação principal.

No caso concreto, caberia a autoridade fiscal comprovar, por exemplo, que os juros fixados na operação estariam fora dos parâmetros de mercado e visaram favorecer o antigo sócio, por exemplo. Fato que não fez.

Ademais, necessário ressaltar ainda que o processo 10920.002171/2006-49 cuja infração idêntica foi objeto de lançamento relativo a outros períodos, foi objeto de julgamento favorável unânime neste ponto, por esta mesma TO (Acórdão 1401-002.344) com outra composição, mas este relator participou do julgamento:

No entanto, durante o julgamento, formou-se a convicção por parte dos conselheiros de que a manutenção do auto de infração com base em tais premissas inovaria o critério jurídico do lançamento, o que não é da competência do julgador tendo em vista o caráter privativo da atividade administrativa de constituir o crédito tributário nos termos artigo 142 do Código Tributário Nacional.

De fato, o fundamento jurídico do lançamento foi outro, qual seja, a desnecessidade das despesas com o que não concordo. As operações de OPA são sim necessárias, usuais e normais na vida de um empresa e, portanto, os dispêndios com elas não podem ser desconsiderados. A questão é de outra ordem não considerada pela autoridade fiscal.

Tais dispêndios não são qualificados como despesas, não modificam o resultado do exercício e, portanto, não reduzem a base de cálculo do IRPJ, nem da CSLL. São registrados diretamente como redutor do patrimônio líquido, mas tais razões requalificam o fato jurídico tributário positivado pela autoridade fiscal e, portanto, não podem ser adotadas como fundamento para a manutenção do lançamento.

Só nos resta afastar a razão adotada pela autoridade fiscal e, dessa sorte, dar provimento ao recurso voluntário quanto a essa infração.

Do trecho do referido voto é possível verificar que o então Relator Conselheiro Guilherme Adolfo, em que pese tivesse a convicção da indedutibilidade por fundamento diverso, reconheceu que as despesas eram necessárias, usuais e normais e o fundamento do lançamento, portanto, seria improcedente.

Desta feita, por todas as razões expostas, dou provimento ao Recurso nesse ponto, para afastar do lançamento a glosa das despesas relativas ao fechamento de capital da Recorrente.

As arguições relativas à nulidade em razão de suposta inovação do critério jurídico no meu entender são absolutamente improcedentes, mas restam prejudicadas pela decisão acima proposta.

### **1.3. Bônus a dirigentes e empregados plano de previdência privada e pagamentos via conta bancária itens 3.3 do TVF e 004 dos autos de infração.**

A Autoridade Fiscal glosou a dedutibilidade dos valores pagos no âmbito do chamado Plano da Diretoria, plano de previdência privada mantido junto ao Bradesco Vida e Previdência S/A ("Bradesco Vida e Previdência") e destinado essencialmente aos dirigentes, conselheiros empregados ou não.

Conforme defendeu o Agente Fiscal, o Plano da Diretoria seria, na realidade, uma maneira encontrada pela Recorrente para distribuir bônus aos seus dirigentes, conselheiros e empregados, sem o recolhimento das contribuições previdenciárias.

O contribuinte por sua vez, acaba por confessar indiretamente a infração, e promoveu o recolhimento parcial do valor lançado no que se refere aos Dirigentes não empregados. Assim expôs a Recorrente:

Assim, relativamente aos valores identificados como "Bônus a Conselheiros Pagos via Conta Bancária", discriminados na Tabela 08 do Termo de Verificação Fiscal, às páginas 45 e 46, houve pagamento total do IRPJ e da CSLL, acompanhado de juros moratórios, devidamente atualizados para pagamento em dezembro de 2011, bem como da multa de ofício reduzida em 50% e, portanto, equivalente a 37,5% do total dos tributos cobrados.

De outra parte, restaram os valores relativos aos "Bônus Pagos via Previdência Privada", relacionados na Tabela 07 do Termo de Verificação Fiscal, às páginas 43 e 44.

Como se depreende da análise da referida tabela, abaixo reproduzida, há uma segregação de valores entre as colunas "Empregado" e "Individual (Não Empregado)":

Ano	Empregado	Individual (Não empregado)	Total Global
2006	4.722.967,51	3.139.691,42	7.862.658,93
2007	6.022.900,44	3.239.101,17	9.262.001,61
2008	6.910.233,24	3.383.245,31	10.293.478,55
2009	5.252.131,33	3.573.051,67	8.825.183,00

Nesse sentido, tendo em vista o pagamento **somente do IRPJ e a CSLL incidentes sobre os valores constantes da coluna "Individual (Não Empregado)"**, destacados na planilha acima. O montante da coluna "Empregado" foi objeto de impugnação pelo qual foi demonstrada a total improcedência da lavratura de autos de infração sobre tais valores.

No mérito, o Recorrente em nada inova e tão somente permanece insistindo que a natureza salarial de tais bônus (muito embora transvestidos de pagamento a plano de previdência) garantiriam a dedutibilidade da despesa.

No mais, cumpre ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo § 3º do Art. 57 do Regimento Interno do CARF, entendendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas e não acolhidas pela decisão recorrida.

Assim, por concordar com a decisão a que chegou a DRJ, desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão recorrida, na parte que se aplica:

Voto

A Fiscalização descaracteriza o Plano da Diretoria como um plano de previdência privada complementar, enquadrando os aportes anuais e variáveis realizados em tal rubrica como bônus pagos aos dirigentes e conselheiros.

A contribuinte argumenta que a despesa é dedutível, porque paga a empregado e por ter natureza salarial.

Para solução do litígio importa destacar o trecho a seguir do TVF:

*(...) Intimada a esclarecer acerca do critério para a indicação dos Dirigentes e Empregados que eram agraciados com o PLANO DA DIRETORIA, conforme TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 8, a FISCALIZADA informou que como dirigente, apenas o Presidente do Conselho era indicado, e como empregado, os gestores de grupo que ocupavam a função de Diretoria ou Gerência.*



(...) *Tal resposta causa estranheza, pois a maioria dos beneficiários deste PLANO DA DIRETORIA era também participante do PLANO FGB (de acordo com os demonstrativos apresentados, de 2006 a 2009, apenas 03 dirigentes agraciados com o PLANO DA DIRETORIA não eram participantes do PLANO FGB), sendo mais lógico que os depósitos tivessem sido realizados nestas contas do FGB, e não em outro plano de previdência, criado apenas para abrigar estes pagamentos de bônus. Relembrando, o PLANO FGB é anterior ao PLANO DA DIRETORIA.*

(...) *Desta forma, é de se concluir que o bônus pago aos diretores e conselheiros, em função do atingimento de metas administrativas, somente será dedutível para os efeitos do imposto de renda se forem atribuídos **mensalmente** aos dirigentes, **em montante fixo**, sendo, portanto, indedutíveis os pagamentos que não tenham respeitado essas condições.*

(...) *No caso aqui debatido, os bônus pagos eram **anuais e variáveis**, afrontando à exigência normativa acima exposta. Na verdade, sequer sabemos os critérios utilizados para os cálculos dos valores pagos, tendo a TIGRE alegado não mais dispor da respectiva documentação.*

*Assim, em relação a estes valores pagos aos dirigentes, conselheiros e empregados indicados, tanto pelo suposto plano de previdência, como por depósitos em conta bancária, as exclusões havidas na apuração do IRPJ e da CSLL foram indevidas, devendo ser objeto de glosa.*

Na impugnação, destaca-se:

(...) *Com efeito, na coluna "Empregado" da tabela transcrita encontram-se os valores pagos a gestores de grupos que ocupavam posições de Diretoria ou Gerência. Poder-se-ia imaginar, em um primeiro momento, que a função por eles ocupada seria suficiente para infirmar a dedutibilidade dos referidos montantes.*

*Contudo, como se verificará, os gerentes e diretores beneficiários das quantias pagas pela Impugnante são, **na realidade, seus empregados**, não possuindo poderes de administração que justifiquem a aplicação do artigo 303 do RIR/99.*

A impugnante discorre sobre a definição de empregado e administrador.

Sobre a matéria, o RIR/99 assim dispõe:

*Art.299.São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).*

*§1ºSão necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §1º).*

*§2ºAs despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §2º).*

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

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

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

*Parágrafo único. Não serão dedutíveis na determinação do lucro real (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 43, §1º, alíneas "b" e "d"):*

*I-as retiradas não debitadas em custos ou despesas operacionais, ou contas subsidiárias, e as que, mesmo escrituradas nessas contas, **não correspondam à remuneração mensal fixa** por prestação de serviços (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 43, §1º, alíneas "b" e "d");*

*Art.359.Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as **participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, dentro do próprio exercício de sua constituição** (Medida Provisória n.º 1.769/55, de 1999, art. 3º, §1º).*

*Art.361. São dedutíveis as contribuições não compulsórias destinadas a custear planos de benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 13, inciso V).*

A impugnação apresentada pela contribuinte deixa claro que esta assumiu não se tratar o Plano da Diretoria de um plano de previdência complementar, sendo assim desnecessário tecer qualquer comentário sobre o artigo 361 do RIR/99.

Para solução do litígio, faz-se necessário definir:

- se aos diretores e administradores que exercem função de empregado, como argumentado pela defesa, aplica-se o disposto no artigo 299, § 3º, ou art. 359 do RIR/99;
- se aos diretores e administradores, com vínculo empregatício, aplica-se o disposto no art. 357, § único, inciso I, do RIR/99.

Esclareça-se que o autuante capitulou o artigo 303 do RIR/99 para administradores e dirigentes da pessoa jurídica que não são empregados e recorreu ao artigo 357, § único, inciso I, do RIR/99 para o pagamento de bônus a dirigente que é empregado, como consta dos excertos do TVF:

*(...) Tal dispositivo convive com o art. 303 do mesmo regulamento, que declara expressamente a indedutibilidade da participação nos resultados e gratificações, atribuídas aos dirigentes ou administradores,*

*(...) Para os fatos abordados neste tópico, interessa-nos a expressa previsão da indedutibilidade das gratificações pagas aos dirigentes e administradores da empresa. Ou seja, os bônus, pagos aos dirigentes e conselheiros por meio do suposto plano de previdência, bem como por depósitos em conta, não são dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL.*

*Cabe detalhar apenas mais uma questão em relação à indedutibilidade do pagamento dos bônus. O pagamento de bônus a dirigente que é empregado, tenderia a torna-lo dedutível? (...)*

*(...) A decisão calca sua conclusão no fato do art. 357 do RIR/99, embora não fazendo qualquer restrição à dedutibilidade em relação ao montante pago, determinar, por outro lado, que os valores sejam **mensais e fixos**, sob pena de serem considerados indedutíveis (...)*

12. À vista do exposto, respondo à consulente que:

*b) Os valores correspondentes ao bônus pago por desempenho individual dos diretores e administradores, com vínculo empregatício ou não, somente serão dedutíveis se os pagamentos forem realizados em montante mensal e fixo.*

*No caso aqui debatido, os bônus pagos eram anuais e variáveis, afrontando à exigência normativa acima exposta.*

Observa-se que o legislador utilizou designações específicas em cada dispositivo:

- no artigo 299, vincula-se gratificações a empregados;
- no 303, gratificações ou participações no resultado a dirigentes e administradores;
- no 357, remunerações a sócios, diretores ou administradores, titular de empresa individual e conselheiros fiscais e consultivos ;
- no 359, participações nos lucros ou resultados a empregados.

É certo que essas distinções não ocorreram por acaso. Elas têm o condão exatamente de definir a abrangência de cada um desses dispositivos.

No caso de diretor ou administrador, só é permitida a dedução se correspondente à remuneração mensal e fixa.

Não há contradição entre o art. 303 e o art. 357, o legislador pretendeu deixar claro com esses dois dispositivos que somente os valores pagos a título de remuneração mensal e fixa, percebidos pelos gestores das empresas ali mencionados, entre eles diretores e administradores, podem ser deduzidos na determinação do lucro real.

Ao discriminar no texto diretores e administradores, o legislador não fez distinção entre gestores com ou sem vínculo empregatício. Seria uma falha terrível da lei só inibir a dedução para diretores sem vínculo empregatício, uma vez que é muito comum, principalmente em empresas de capital aberto, contratar diretores pela reconhecida competência em suas áreas.

Também é certo que a representação perante terceiros pode ser atribuída ao diretor de forma abrangente ou limitada a determinada área de atuação, através de procuração.

Ricardo Negrão, em seu livro Direito Empresarial – estudo unificado, editora saraiva – 3ª Edição – 2011, traz em seu item 48.4 (fls. 114):

#### *48.4. Diretoria*

*É órgão de execução, composto de dois ou mais diretores, pessoas naturais residentes no País, acionistas ou não, eleitos para um mandato de três anos (permitida a reeleição), destituíveis a qualquer tempo pelo Conselho de Administração ou, onde não existir, pela assembléia geral. Os diretores, se forem acionistas, poderão ser eleitos membros do Conselho de Administração até no máximo de 1/3. Cabe a Diretoria executar as deliberações desses outros órgãos.*

*Suas funções se resumem a dois grandes grupos de atividades: a) representação da companhia, judicial ou extrajudicialmente, atribuição que, no silêncio do estatuto, faculta-se a qualquer um dos diretores; e b) prática dos atos necessários ao seu funcionamento regular.*

No referido livro, com relação ao Conselho de Administração, existente em empresas que mantenham um sistema de deliberação bipartido, em seu item 48.3 (fls. 113) consta que: *O exercício do cargo de conselheiro é privativo dos acionistas pessoas naturais residentes no País (LSA, art. 146), mas é possível que o estatuto preveja a participação*

*de representantes dos empregados, escolhido pelo voto destes, em eleição direta, organizada pela empresa, em conjunto com as entidades sindicais que os representem.*

A definição de administrador inserida na IN SRF n.º 2/69 e, por conseguinte no Parecer Normativo CST n.º 109/75 e no acórdão do Conselho de Contribuintes n.º 10179.382, foi superada pelo novo Código Civil, que não mais admite a figura do “gerente delegado”. Agora, pode haver até administrador não sócio, na condição de efetivo órgão da Sociedade, nomeado no contrato ou em ato separado (arts 1.061 e 1.062 do Código Civil de 2002).

O caráter remuneratório dos valores pagos foi efetivamente reconhecido pelo autuante, entretanto ficou estampada a impossibilidade de suas deduções por não obedecer ao comando legal de serem as remunerações mensais e fixas.

As retiradas eram realizadas em parcelas anuais e variáveis. Afirma a impugnante que poderiam ter sido pagas em parcelas mensais e iguais. Com efeito, se a contribuinte não tivesse mascarado os bônus pagos aos seus diretores, através do Plano da Diretoria, como retiradas de um plano de previdência complementar, que teve o caráter intencional de não recolher a contribuição previdenciária incidente sobre esses valores, poderia ter obedecido à legislação pertinente, efetivando os pagamentos em parcelas fixas e mensais, situação em que a dedução seria possível. Na forma em que essas retiradas foram regulamentadas, como já salientado no TVF (trecho abaixo reproduzido), o participante do Plano da Diretoria poderia realiza-la ao seu livre arbítrio, ficando assim prejudicada a argumentação da reclamante, ou seja: a contribuinte não tinha como cumprir a norma legal que lhe permitia a dedutibilidade das remunerações mensais e fixas, porque as retiradas poderiam ser realizadas quando o beneficiário do suposto plano de previdência complementar bem entendesse.

*A FISCALIZADA, em sua RESPOSTA ao TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 09, explicitou que o saque antecipado era opção do "beneficiário", ficando esta decisão ao seu "livre arbítrio". (...)*

Pelo exposto, deve ser mantida a glosa efetivada, relativa aos valores discriminados na coluna “Empregado” da Tabela 7 do TVF.

A fiscalização logrou êxito em comprovar que a Recorrente buscou mascarar o pagamento de bônus a seus dirigentes (empregados ou não) através do chamado Plano de Diretoria.

Os pagamentos eram anuais, variáveis e o saque do aporte do plano poderia ocorrer no ano seguinte de forma parcial ou integral. Outrossim, o recorrente também se negou a explicitar ao autuante os critérios adotados (Intimações 08 e 09) informando “não mais possuir tais documentos por não se tratarem de documentos fiscais”!!.

A postura ardilosa da contribuinte neste ponto restou escancarada, ainda mais que nem mesmo a sua justificativa se sustenta tendo em vista que a quase totalidade dos dirigentes também eram associados ao plano FGB (anterior ao Plano Diretoria), o que demonstra que o referido Plano Diretoria surgiu única e exclusivamente para mascarar o pagamento de bônus a seus dirigentes e buscar evitar a incidência das contribuições previdenciárias.

Ademais, de fato poderia a Recorrente ter optado por realizar os pagamentos fixos e mensais, mas assim não o fez exatamente para tentar descaracterizar a natureza remuneratória para fins de incidência das contribuições previdenciárias, e agora a contribuinte busca valer-se da

própria torpeza ao tentar defender a dedutibilidade justamente em função da natureza salarial dos seus dirigentes empregados. Mas neste ponto a decisão da DRJ foi irretocável:

As retiradas eram realizadas em parcelas anuais e variáveis. Afirma a impugnante que poderiam ter sido pagas em parcelas mensais e iguais. Com efeito, se a contribuinte não tivesse mascarado os bônus pagos aos seus diretores, através do Plano da Diretoria, como retiradas de um plano de previdência complementar, que teve o caráter intencional de não recolher a contribuição previdenciária incidente sobre esses valores, poderia ter obedecido à legislação pertinente, efetivando os pagamentos em parcelas fixas e mensais, situação em que a dedução seria possível. Na forma em que essas retiradas foram regulamentadas, como já salientado no TVF (trecho abaixo reproduzido), o participante do Plano da Diretoria poderia realiza-la ao seu livre arbítrio, ficando assim prejudicada a argumentação da reclamante, ou seja: a contribuinte não tinha como cumprir a norma legal que lhe permitia a dedutibilidade das remunerações mensais e fixas, porque as retiradas poderiam ser realizadas quando o beneficiário do suposto plano de previdência complementar bem entendesse.

Assim, face a tudo o quanto exposto, mantenho a decisão recorrida neste ponto pelos seus próprios fundamentos.

#### **1.4. Da aplicabilidade da multa isolada e juros isolados em decorrência da falta de retenção do IRRF – Itens 3.3 do Termo de Verificação Fiscal e 001 e 002 do auto de infração.**

Neste ponto, o Recorrente igualmente em nada inova e cumpre ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo § 3º do Art. 57 do Regimento Interno do CARF, entendendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas e não acolhidas pela decisão recorrida.

Assim, por concordar com a decisão a que chegou a DRJ, que reduziu a qualificação da multa isolada (objeto de Recurso de Ofício) e manteve a exigência da multa e juros isolados de 75% sobre o IRRF que deixou de ser retido, desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão recorrida, na parte que se aplica:

Voto

A base legal para o lançamento está na Lei 10.426/2002, art. 9º, a seguir:

*Art. 9º Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma de seu § 1º, quando for o caso, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007)*

*Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado.*

A contribuinte se equivoca ao mencionar que o referido dispositivo legal se encontra revogado, suportando seus argumentos na revogação do inciso II do § 1º do artigo 44 da Lei 9.430/1996.

A Lei 9.430/1996 assim dispõe:

**Art. 43.** *Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, 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.*

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

*(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

*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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

*II – de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

*a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

*§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

Restava expresso na citada lei que as multas do art. 44 seriam exigidas:

- 1) juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;
- 2) isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora.

Efetivamente o inciso II do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96 foi revogado, entretanto trata-se de multa isolada sobre o pagamento de tributo realizado pelo contribuinte, sem o pagamento ou com pagamento de parte da multa que teria que acompanhá-lo, ou seja: não mantém qualquer relação com a multa determinada no artigo 9º da Lei 10.426/2002, que continua em vigor.

As hipóteses de multas isoladas não são somente aquelas definidas no artigo 44 da Lei 9.430/96, como argumenta a contribuinte.

Observe-se que o artigo 43 prevê a formalização da exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

De acordo com a legislação tributária, atualmente, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias (multa por atraso na entrega de declarações, por falta de atendimento à intimação, etc...), as multas devidas e aplicadas em decorrência de lançamento de ofício poderão ser exigidas:

a) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou de recolhimento do tributo, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

b) isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto e da contribuição social sobre o lucro líquido, com base na estimativa mensal, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido no ano-calendário correspondente;

**c) isoladamente, na hipótese de falta de retenção ou recolhimento de tributo ou contribuição pela fonte pagadora. Nessa hipótese a multa é calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida;**

d) isoladamente na hipótese de compensação considerada não declarada nos termos do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996. Nessa hipótese a multa é cobrada sobre o valor total do débito indevidamente compensado;

e) isoladamente, na hipótese de compensação não homologada, calculada sobre o valor do crédito objeto de declaração não homologada;

f) isoladamente, na hipótese de ressarcimento indeferido ou indevido, calculada sobre o valor do crédito objeto do pedido.

Base Legal:

Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, e art. 74, §§ 15 e 16, incluídos pela Lei nº 12.249, de 2010;

Lei nº 10.426, de 2002, art. 9º, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 18, §§ 2º e 4º, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007.

Como se vê, a revogação da multa definida no inciso II do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96 não implicou na revogação de todas as multas isoladas. A multa lançada no auto de infração tem diversa capitulação e diversa motivação daquela extinta de nosso ordenamento jurídico e, portanto, continua em vigor.

Os acórdãos do CARF não vinculam o colegiado de 1ª instância administrativa, conforme já explicitado.

Quanto ao percentual aplicável, cumpre destacar o trecho a seguir extraído do TVF:

*Questão peculiar surge aqui, em função do beneficiário, o participante do suposto plano de previdência, ter sofrido a retenção na fonte, à alíquota de 15%, quando do saque, levando o rendimento bruto para o ajuste anual na sua declaração da pessoa física. A primeira vista, parece que não houve nenhum tipo de irregularidade em relação ao IRRF, mas não é bem assim. A retenção do IRRF no eventual saque por parte do beneficiário não tem o condão de afastar a irregularidade cometida pela FISCALIZADA, pois **cabia a ela** efetuar a retenção, uma vez que, de fato, no mundo real, o que ocorreu foi um pagamento de bônus, verba de caráter remuneratório, e sujeito à retenção do IRRF, e não uma contribuição a um plano de previdência. Assim,*

*sendo um rendimento que deve ser levado ao ajuste anual pela respectiva pessoa física, e tendo passado a data da entrega da respectiva DIRPF, não cabe cobrar da empresa o IRRF devido, mas apenas a multa e os juros isolados pela falta de retenção.*

*Reitere-se: a infração à legislação tributária do IRRF praticada pela TIGRE, não sucumbe diante do fato de a entidade de previdência complementar (in casu, a BRADESCO VIDA E PREVIDÊNCIA S/A) ter a obrigação de efetuar a retenção ou a tributação definitiva, por ocasião dos resgates; e dos beneficiários/contribuintes (in casu, os dirigentes e empregados indicados pela TIGRE) ter em a obrigação de oferecer tais rendimentos à tributação no ajuste anual. Trata-se de obrigações tributárias **autônomas**, de naturezas distintas, ocorridas em momentos diferentes, e com sujeitos passivos distintos.*

No meu entendimento, se houve pagamento do tributo por parte dos beneficiários do suposto plano de previdência complementar, com retenção na fonte à alíquota de 15%, quando do saque, levando-se o rendimento bruto para o ajuste anual, como salientado no TVF, não há caracterização de sonegação ou fraude que implique na qualificação da multa pela falta de retenção do IRRF. Como já explicitado em item anterior, a sonegação resta evidente no tocante a incidência da contribuição previdenciária, mas não abrange o IRPJ, a CSLL e o IRRF.

Pelo exposto, deve ser mantida a multa isolada no percentual de 75%.

Os juros isolados, incidentes sobre o imposto que deixou de ser retido, foram lançados com base no artigo 43 da Lei 9.430/96, acima transcrito, tendo respaldo ainda no Parecer Normativo Cosit n.º 01/2002, como estampado no TVF.

Cumpra esclarecer que, de acordo com a Portaria RFB 341/2011:

*Art. 7º São deveres do julgador:*

*(...)*

*IV cumprir e fazer cumprir as disposições legais a que está submetido; e*

*V- observar o disposto no inciso III do art. 116 da Lei nº 8.112, de 1990, bem como o entendimento da RFB expresso em atos normativos.*

Havendo previsão legal e esclarecimento constando do ato normativo da RFB sobre a matéria, só resta a este julgador acatar o lançamento realizado.

Desta feita, restando claramente configurada a infração, e não se tratando de concomitância de penalidades vez que o IRRF não foi exigido, também mantenho a decisão recorrida pelos seus bons e suficientes fundamentos.

### **1.5. Das glosas de contribuições a planos de previdência complementar itens 3.4 do termo de verificação fiscal e 002 dos autos de infração**

Inicialmente, quanto ao pedido de sobrestamento do julgamento até o julgamento processos administrativos n.º 10920.722.344/2011-14 e n.º 10920.722.345/2011-51, de logo deve ser indeferido. Primeiro porque não há previsão regimental para a adoção de tal medida. Segundo porque o pedido restaria prejudicado vez que os autos de infração já foram julgados e seu resultado não possui interferência direta no presente julgamento.



Neste ponto, novamente o Recorrente em nada inova e cumpre ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo § 3º do Art. 57 do Regimento Interno do CARF, entendendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas e não acolhidas pela decisão recorrida.

Assim, por concordar com a decisão a que chegou a DRJ, que não acatou a dedutibilidade das contribuições aos planos de previdência complementar FGB, PGBL-I e PGBL-II, desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão recorrida, na parte que se aplica:

#### Voto

4.2. Da evidente contradição da Fiscalização quanto à natureza dos pagamentos feitos a Planos de Previdência Complementar Importa transcrever os trechos a seguir do TVF:

*(...) O que vamos demonstrar neste item é que os planos FGB e PGBL-I não atenderam aos requisitos legais para a dedutibilidade do IRPJ/CSLL, bem como para a isenção da CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.*

*A mais importante característica para a questão tributária reside no fato do plano restringir o acesso a uma pequena parcela de empregados da empresa. A relação de participantes nos anos de 2006 a 2008 foi acostada na resposta à citada intimação, e posteriormente foi disponibilizada a relação do ano de 2009.*

*Delas podemos verificar que o número de participantes, nos anos de 2006, 2007, 2008 e 2009, foi 264, 231, 248 e 247, respectivamente. De outro lado, conforme dados extraídos das GFIP da FISCALIZADA, a empresa teve, em média, cerca de 2.600 empregados no período. Ou seja, apenas cerca de 10% eram agraciados com a possibilidade de um plano de previdência complementar.*

*(...) A relevância desta característica para o aspecto tributário reside na necessidade de semelhança dos planos de previdência complementar com os da previdência oficial, para a dedutibilidade das contribuições na apuração do IRPJ e da CSLL, conforme prevê o art. 361 do RIR/99 (...)*

*(...) Já vimos que o plano FGB instituído pela FISCALIZADA não abrange todos os empregados. Ao contrário, congrega apenas cerca de 10% da empresa. Além disso, a possibilidade de saque antecipado, ainda que apenas nos casos de desligamento da empresa, não guarda similaridade com a previdência social.*

*(...) Cabe registrar inicialmente que no PGBLII a contribuição é apenas da empresa, não havendo nenhuma parcela pecuniária por parte do empregado. E é em relação ao valor das contribuições que surge a primeira e grande disparidade entre os planos. Enquanto nos planos FGB e PGBLI, que abrigam cerca de 250 empregados, as contribuições da empresa totalizam quase 3 milhões de reais ao ano, o PGBLII tem uma contribuição mensal por parte da empresa de pouco mais de 14 mil reais, o que totaliza cerca de R\$ 168.000,00 ao ano, sendo que este plano PGBLII congrega cerca de 2.500 participantes. Ou seja, a TIGRE gastou em média, por empregado, cerca de R\$ 12.000,00 ao ano com o FGB/PGBLI, que atende os funcionários mais graduados, e R\$ 70,00 ao ano, por participante, com o PGBLII, dos funcionários de baixa renda.*

*(...) Na verdade, a lei, ao exigir que os planos de previdência complementar fossem oferecidos a todos os dirigentes e empregados da empresa, não exigiu que a empresa*

*oferecesse benefícios idênticos a todos os empregados, mas certamente que os benefícios guardassem certa proporcionalidade, isonomia.*

*Esta proporcionalidade está longe de existir nos planos oferecidos pela FISCALIZADA.*

*(...) Diante do acima exposto, de se perguntar: a FISCALIZADA, ao oferecer o PGBLII aos demais funcionários da empresa, atendeu aos requisitos da lei de possibilitar a todos o ingresso em um plano de previdência complementar?*

*Podemos dizer, frente às disparidades de valores das contribuições e dos benefícios oferecidos, que os planos são ao menos proporcionais, isonômicos?*

*Claro que não. A criação deste PGBLII foi apenas uma tentativa de cumprir os requisitos legais, mas de forma alguma conseguiu tapar a lacuna que os planos FGB e PGBLI deixaram, ao restringir o acesso a somente alguns empregados, bem como de possuírem benefícios muito mais atrativos.*

*(...) Conclui-se que a empresa, mesmo em 2008 e 2009, onde já existia o PGBLII, não ofereceu, de fato, planos de previdência complementar a todos os seus dirigentes e empregados, acarretando a indedutibilidade das despesas com o FGB e com o PGBLI.*

Diante dos fatos acima relatados, observa-se que as glosas do IRPJ ocorreram porque o plano de previdência complementar fornecido pela empresa a seus empregados não atendia aos requisitos legais para dedutibilidade das contribuições pagas.

No plano FGB, único existente até 2008, fica patente que as condições de semelhança com a previdência oficial e abrangência de todos os empregados nunca existiu, porque permitido para somente cerca de 10% do total de empregados.

Já o plano PGBLI, para 2008 e 2009, onde coexistia com o PGBLII, não guarda semelhança com o plano da previdência oficial. Isso porque o empregado não tinha como optar pelo PGBLI ou pelo PGBLII.

O primeiro era destinado aos empregados de alto nível (cerca de 250) e o segundo para o restante (cerca de 2500), sendo que os benefícios para os integrantes do PGBLI eram muito mais vantajosos. Portanto, o PGBLI nunca foi extensivo a todos os empregados (abarcava apenas 10%) e suas condições eram muito diferenciadas em relação ao PGBLII.

Portanto, diferentemente do “Plano da Diretoria”, analisado no tópico 3.2 do presente voto, onde restou caracterizado que a denominação de plano de previdência complementar visava mascarar o pagamento de bônus, parcela remuneratória anual, variável e disponível, aos diretores e administradores da contribuinte, no FGB e no PGBLI, embora existam como plano de previdência complementar, não atendem aos requisitos legais para que as contribuições possam ser deduzidas do lucro real, no tocante ao IRPJ.

Como já explanado, o importante no presente tópico é que os planos de previdência privada FGB e PGBLI, dirigidos a parcela diminuta dos empregados, não se assemelham a plano oficial de previdência e, especialmente com relação ao período de existência do FGB, não havia qualquer outro plano extensivo ao restante dos empregados da empresa.

A contribuinte argumenta que, sendo os valores de contribuição ao plano tributáveis para efeitos da contribuição previdenciária como salário-de-contribuição, seriam automaticamente dedutíveis para o imposto de renda.

As despesas necessárias são aquelas pagas e incorridas para realização das transações, operações ou atividades da empresa. (artigo 299 do RIR/99).

Por outro lado, o imposto de renda tem como fato gerador a disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos de qualquer natureza (artigo 43 do CTN).

Dos dispositivos acima mencionados, extraí-se que, para poder deduzir salário ou gratificação de empregado por constituir-se em despesa operacional dessa natureza, a pessoa jurídica tem que disponibilizar econômica ou juridicamente a seu empregado o valor pleiteado como despesa. Isso porque, em regra, a despesa é dedutível porque já sofreu ou vai sofrer tributação em outro momento ou seja, existe uma contrapartida para a permissão de tal dedução. Assim, o valor percebido pelo empregado que estará sujeito às regras de tributação da pessoa física, poderá ser dedutível pelo empregador pessoa jurídica.

Exatamente por estarem sempre disponíveis para retirada, como saque antecipado, no caso do Plano da Diretoria (tópico 3.2 do presente voto), os valores pagos foram tratados como bônus, sujeitos à retenção do IRRF, não sendo dedutíveis por não corresponderem à remuneração de dirigentes fixa e mensal.

Aqui, nos Planos FGB e PGBLI, essa disponibilidade econômica ou jurídica não existe nem mensal, nem anualmente. Nessas modalidades o saque antecipado está previsto apenas no caso de desligamento da empresa. A dedução seria permitida se a contribuinte se enquadrasse nas condições definidas no artigo 361 do RIR/99.

Portanto, sem adentrar na autuação referente à contribuição previdenciária, que será analisada em processo específico, a dedutibilidade para fins de imposto de renda não se mostra factível.

#### 4.3. Da dedutibilidade dos pagamentos efetuados à Conselheira Rosane

As considerações sobre a dedutibilidade das contribuições para a conselheira são iguais a do item anterior, ou seja: por não haver disponibilidade jurídica ou econômica dos valores questionados não cabe enquadramento no artigo 357 do RIR/99. Não existiram retiradas, as parcelas pertencem ao plano específico da conselheira que só poderá retirá-las de forma antecipada com seu desligamento da empresa.

No TVF, Tabela 13, a Fiscalização não utilizou o termo “valores pagos”, mas sim Contribuições para o Plano FGB.

Como consta do relato do autuante, esses valores foram destacados apenas para registrar causa adicional de indedutibilidade, uma vez que completamente desnecessário manter um plano de previdência complementar para não empregado.

#### 4.4. Da dedutibilidade das contribuições a Planos de Previdência Privada

Já foi explanado de forma amíúde no item 4.2 que não se aplica o artigo 361 do RIR/99 às contribuições para os planos FGB e PGBLI, por não atenderem aos requisitos legais de similaridade com plano oficial e abrangência de todos os empregados e dirigentes. Portanto, não cabe a *dedutibilidade dos valores pagos por meio de tais planos, limitada a 20% do total dos salários dos empregados e da remuneração dos dirigentes da empresa vinculados ao referido plano*, como pretendido pela impugnante.

Pelo exposto nos itens 4.1 a 4.4 deve ser considerada improcedente a impugnação, no tocante à glosa das contribuições para os Planos FGB e PGBLI.

A contribuinte alega ainda dentro desse item que “*para ser válido o lançamento, devem ser cumpridos os requisitos de liquidez e certeza, em conformidade com o artigo 142 do Código Tributário Nacional, sem os quais fica constatada a sua nulidade*”, citando ainda o artigo 10 e 11 do Decreto 70.235/72 (PAF).

Esse questionamento é completamente desprovido de qualquer sustentação.

Efetivamente, no artigo 142 do CTN consta que a autoridade administrativa na constituição do crédito tributário deve verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Também não se discute que no artigo 10 e 11 do PAF consta que o auto de infração ou a notificação de lançamento devem conter a determinação da exigência ou, em outras palavras, o valor do crédito tributário.

Nos autos de infração inseridos no presente todas essas exigências foram cumpridas.

Não é arrazoado entender que esses são requisitos de liquidez e certeza, até porque, como preconiza a CF/88, os lançamentos estão sujeitos ao contraditório e a ampla defesa, podendo a impugnação ser procedente, improcedente ou procedente em parte.

Para demonstrar a incoerência dessa alegação, transcreve-se o artigo 59 e o artigo 60 do PAF:

*Art. 59. São nulos:*

*I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.*

O auditor fiscal é autoridade competente para lavrar o auto de infração.

A apresentação de impugnação tempestiva corresponde ao exercício do contraditório e da ampla defesa.

As irregularidades, incorreções e omissões que forem detectadas nos lançamentos realizados serão corrigidas pela autoridade julgadora e é exatamente para esse fim que existe o contraditório e a ampla defesa.

Portanto, não há que se falar em nulidade dos autos de infração que foram lavrados em consonância com o artigo 142 do CTN e com o artigo 10 do PAF.

A necessidade de liquidez e certeza está expressa no artigo 170 do CTN, porém se reporta a crédito utilizado em compensação.

*Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)*

Os acórdãos do antigo conselho de contribuintes e a doutrina trazida pela defendente não lhe socorrem, porque os cálculos realizados pelo autuante, com base no trabalho por ele realizado, estão corretos.

Pelo exposto, não há motivação para considerar nulo o lançamento.

Outrossim, o argumento subsidiário de dedutibilidade em função da natureza salarial é inaplicável vez que o fundamento da glosa foi o não enquadramento para fins de dedutibilidade dos planos de previdência complementar, não tendo adentrado o autuante, neste tópico, na natureza salarial ou não dos pagamentos.

Ademais, os lançamentos de contribuições previdenciárias foram julgados improcedentes exatamente em função do autuante, naqueles autos, não tendo demonstrado de forma cabal a natureza salarial.

Desta feita, restando claramente configurada a infração, e restando claro que os referidos planos não atenderam aos requisitos para sua dedutibilidade, também mantenho a decisão recorrida pelos seus bons e suficientes fundamentos.

#### **1.6. Da cobrança da multa isolada em razão da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa itens 3.6 do TVF e 005 do auto de infração de IRPJ e auto de infração de CSLL**

O Recurso Voluntário, por sua vez, repete os argumentos de impugnação.

Entretanto, no que se refere à alegação de impossibilidade de concomitância entre a multa de ofício e isolada penso que assiste razão ao Recorrente.

Isto porque, sigo o entendimento acerca da impossibilidade da aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário.

Tal fato se deve à conclusão de que o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Uma vez que as estimativas são meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significa dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato.

Tratando-se portanto de aplicação de penalidade, o *ius puniendi* está sujeito a mecanismos e princípios de controle do Poder punitivo do Estado razão pela qual, um único ilícito tributário não pode acarretar em duas punições sob pena de *bis in idem*.

Neste ponto me permito valer dos fundamentos aduzidos pelo Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes no Acórdão 1201-00.235:

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 a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, 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.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-

se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

Diga-se ainda que a questão é objeto de Súmula do CARF n.º 105, que entendo permanecer aplicável aos fatos geradores posteriores à edição da Lei n.º 11.488/07 in verbis:

Súmula CARF n.º 105 : A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Outrossim, tal posição encontra guarida em diversas decisões deste Conselho, incluindo-se esta mesma Turma Ordinária e também, mais recentemente através de precedente da CSRF de 01/09/2020 através do Acórdão 9101-005.080:

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF N.º 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício.

É certo que o *cerne* decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF n.º 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela *coexistência* de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da *consunção* (ou da *absorção*) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

Quanto ao precedente acima citado, peço vênica para reproduzir a brilhante declaração de voto proferida pela Conselheira Livia de Carli Germano, que já compôs esta TO, e que enfrenta de forma direta e exaustiva o argumento relativo à inaplicabilidade da referida Súmula 105:

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais, com a devida vênia, divergi da i. Relatora com relação à exigência das multas isoladas lançadas para o ano calendário de 2007.

Em síntese, tenho orientado meus votos no sentido de que o racional da Súmula CARF n. 105 permanece aplicável mesmo após a alteração legislativa promovida pela Lei 11.488/2007, eis que, compreendo, esta modificou apenas o texto normativo, em nada alterando quanto à norma jurídica subjacente.

A redação original do artigo 44 da Lei 9.430/1996 era a seguinte (grifamos):

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

(...)

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

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

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

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

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

O *caput* do artigo 44 traz a base de cálculo das multas em questão, fazendo menção à “*totalidade de tributo ou contribuição*”.

A uma primeira vista, tal referência parece mesmo se reportar ao valor devido no ajuste anual, inclusive em razão do emprego do termo “totalidade” – de fato, a princípio, parece não fazer sentido pensar que a norma fala em “totalidade de tributo” querendo se referir ao valor da estimativa mensal, eis que não se “totaliza” o valor de um pagamento que é único a cada mês.

A questão é: nesses termos, como compatibilizar o *caput* do dispositivo com os incisos de seu parágrafo primeiro?

Explica-se. O *caput* do artigo 44 prevê que a base de cálculo da multa será “*a totalidade do tributo ou contribuição*”. Se isso significa o valor devido no ajuste anual, qual seria o conteúdo do inciso IV do parágrafo primeiro (acima grifado), em especial considerando: (i) a possibilidade (remota, mas existente) de verificação da ausência de recolhimento de estimativa ainda no curso do ano-calendário (quando ainda não há ajuste anual apurado), e (ii) a previsão de que a multa isolada pode ser 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*”?

Em ambas as hipóteses acima, teríamos um problema quanto à base de cálculo para a multa isolada a ser aplicada, eis que, (i) no caso de verificação, ainda no curso do ano calendário, de ausência de recolhimento da estimativa mensal, a base de cálculo da multa isolada seria inexistente, e (ii) no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa no ajuste anual, a base de cálculo da multa isolada seria zero.



É dizer, nessas situações, (i) a multa isolada não poderia (impossibilidade prática) ser aplicada antes da entrega da declaração, por ausência de base de cálculo, e (ii) o trecho final do inciso IV do parágrafo 1º traria uma afirmação em si mesma contraditória, eis que ele estaria dizendo que a multa isolada poderia ser exigida ainda que sua base de cálculo fosse zero.

A MP 303, de 29 de junho de 2006, que perdeu eficácia em 27 de outubro daquele ano, e MP 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488/2007, alterou o texto legal de maneira que o *caput* do artigo 44 da Lei 9.430/1996 deixou de indicar a base de cálculo das multas, sendo certo que a base de cálculo da multa isolada atualmente é, nos termos do inciso II, o valor do pagamento mensal devido. Veja-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

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

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

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

A legislação foi alterada sem qualquer previsão expressa de ter sido interpretativa (art. 106 do CTN), o que leva à conclusão de que a alteração, por si só, não teria influência na interpretação a ser dada à legislação vigente anteriormente.

Por oportuno, observo que a circunstância de um texto legal (palavras/literalidade) ter sido alterado nada diz sobre se, de fato, houve alteração da norma jurídica subjacente (isto é, do significado formado a partir da interpretação de tal texto). Isso porque a alteração de um texto normativo pode ser realizada tanto para trazer novo sentido à norma como meramente para fazer com que a literalidade reflita o sentido lógico já contido na norma anterior (neste último caso se compreende a alteração como tendo natureza interpretativa).

No caso, para períodos anteriores a 2007, temos o seguinte dilema: ou (a) se considera que o *caput* do artigo 44 da Lei 9.430/1996, quando menciona “*totalidade de tributo ou contribuição*”, está se referindo ao ajuste anual -- hipótese em que (i) não se aplica a multa isolada se verificada no curso do ano calendário, em virtude da ausência de base de cálculo, e (ii) deve ser ignorado o trecho final do inciso IV do parágrafo 1º (“*ainda que que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*”), porque contraditório com o *caput*, ou (b) se confere ao *caput* do artigo 44 um sentido diverso, compreendendo-se o significado de “*totalidade de tributo ou contribuição*” como sendo, genericamente, o valor devido que deixou de ser recolhido, e integrando-o de acordo com a hipótese prevista em cada um dos incisos do parágrafo primeiro em questão – assim, para os incisos I e II ele significaria o ajuste anual, enquanto que, para os incisos III e IV, seria o valor do recolhimento mensal devido.

Muitos sustentam que não se pode interpretar que a legislação esteja mencionando “tributo” querendo se referir às estimativas já que, tecnicamente, estas não são tributo

mas mera antecipação. Sem embargo, não vejo problemas em tal raciocínio já que, na qualidade de antecipação de uma prestação potencialmente devida, a estimativa tem, em sua origem, a qualidade e a natureza do que busca antecipar.

Portanto, considerando o arrazoado acima, compreendo que a única forma de compatibilizar o trecho final do *caput* do artigo 44 da Lei 9.430/1996, em sua redação original, com o trecho final do inciso IV do seu parágrafo 1º, é considerar que a menção do *caput* à “*totalidade de tributo ou contribuição*” deva ser compreendida de forma integrada com os incisos do parágrafo primeiro, sem negar eficácia a nenhuma de suas disposições.

Deste modo, muito embora tal termo se identifique com ao valor devido no ajuste anual nos incisos I e II do parágrafo 1º (o que, inclusive, justificaria a menção ao vocábulo “totalidade”), no caso de ausência de recolhimentos mensais (incisos III e IV do parágrafo 1º), a base de cálculo da multa necessariamente é o valor do recolhimento mensal devido.

Não se nega que o *caput* orienta a matéria a ser tratada na norma, nem o fato de os parágrafos serem dedicados a expressar “*os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida*” (Lei Complementar 95/98, art. 11, III, “c”), não obstante também se deve ter em mente a máxima de hermenêutica segundo a qual a lei não contém palavras inúteis (*verba cum effectu sunt accipienda* – i.e., as palavras devem ser compreendidas como tendo alguma eficácia). Assim, compreendo não ser adequado, especialmente quando possível uma interpretação que pressuponha a coerência do texto normativo, optar por uma interpretação que resulte em se considerar como não escrita a integralidade do trecho final do inciso IV do parágrafo 1º do artigo 44, da Lei 9.430/1996.

Tal interpretação revela-se, ainda, coerente com o princípio geral de que, em se tratando de penalidade, a graduação deve levar em conta a gravidade da falta, sendo assim adequado o entendimento de que a multa tenha por base de cálculo o valor da estimativa mensal devida e não recolhida.

Além disso, em se estabelecendo a base de cálculo da penalidade como sendo o valor do recolhimento mensal devido e não realizado, a interpretação se coaduna com a faculdade que se confere ao sujeito passivo de interromper os pagamentos por antecipação quando apure, mediante balanços ou balancetes mensais, que o valor já pago da estimativa acumulada excede o valor do tributo calculado com base no lucro ajustado do período em curso (parágrafo 2º do artigo 39 da Lei 8.383/1991).

É dizer, a multa isolada não poderá ser aplicada na hipótese em que o recolhimento mensal não seja devido -- em razão do levantamento de balancetes de suspensão – e proporcionalmente, em caso de balanços de redução. E isso, ressalte-se, independentemente de transcrição e tais balancetes no Diário, como enuncia a Súmula CARF 93: “*A falta de transcrição dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário não justifica a cobrança da multa isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, quando o sujeito passivo apresenta escrituração contábil e fiscal suficiente para comprovar a suspensão ou redução da estimativa*”. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Estas são as razões pelas quais considero também que, de maneira geral, a multa isolada sobre as estimativas não pagas é devida independentemente do resultado final da apuração do ajuste anual.

Nesse ponto, não ignoro a linha de raciocínio segundo a qual, após o término do ano-calendário, a exigência de recolhimentos por estimativa perderia sua eficácia, prevalecendo a exigência do tributo efetivamente devido e apurado com base no lucro. Segundo essa linha, haveria, entre as estimativas e o tributo devido no final do ano, uma relação de meio e fim, ou de parte e todo, de modo que a multa isolada cobrada em

razão da ausência de recolhimento de estimativas apenas poderia ser aplicada durante o ano-calendário, ou seja, antes do ajuste anual.

Não discordo das *premissas* de tal raciocínio, isto é, concordo que é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa. Não obstante, compreendo que a *conclusão* a que ele chega não é adequada, e isso essencialmente porque, aqui, não estamos tratando de incidência de principal de tributo, mas de norma que estabelece penalidade.

É dizer, embora se trate, essencialmente, do mesmo tributo (IRPJ/CSLL anual), as condutas exigidas do contribuinte são distintas: a primeira é o dever de antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória (estimativas mensais), e a segunda é o dever de pagar este mesmo tributo efetivamente apurado como devido ao final do ano-calendário (ajuste anual).

Uma conduta independe logicamente da outra, ou seja, o dever de recolher estimativas pode existir sem que venha a haver tributo devido no ajuste anual, e vice-versa. Além disso, tais condutas visam a atender bens jurídicos distintos, sendo uma destinada a manter o fluxo de caixa do governo durante o ano, e outra dirigida ao recolhimento do tributo efetivamente devido.

Daí porque tais condutas podem ser, como de fato são, penalizadas de forma específica – nos das atuais, a primeira à razão de 50% da estimativa não recolhida e a segunda à razão de 75% do valor do ajuste anual devido.

Vale notar que a conclusão acima não contradiz o disposto no enunciado da Súmula CARF 82 (vinculante, conforme Portaria MF 277/2018), que diz:

Súmula CARF 82: Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

Isso porque, de novo, é essencial destacar que, nos presentes autos, não estamos tratando do principal de tributo, mas da **pena** prevista para a conduta consistente em agir em desconformidade com o que prevê a legislação fiscal (dever de adiantar estimativas mensais).

Neste sentido, a análise dos acórdãos precedentes que orientaram a edição de tal enunciado sumular esclarece que o que não pode ser exigido é apenas o principal da estimativa, visto que este está contido no ajuste apurado ao final do ano-calendário. Não obstante, a pena prevista para o descumprimento do dever de recolher a estimativa permanece -- e, até por isso, é denominada “multa isolada”: porque cobrada independentemente da exigibilidade da sua base de cálculo (a própria estimativa devida).

De fato, parece que só faz sentido se falar em exigência *isolada* de multa quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-calendário, caberia à fiscalização exigir a própria estimativa devida, acrescida de multa e dos respectivos juros moratórios. Ao estabelecer a cobrança apenas da multa (ou seja, a cobrança “isolada”) quando detectada a falta de recolhimento da estimativa mensal, a norma visa exatamente à adequação da exigência tributária à situação fática.

A título ilustrativo, destaco a argumentação constante de trecho do voto condutor do acórdão 101-96.353, de 17/10/2007, que é um dos que orientaram a edição do enunciado da Súmula CARF 82:

(...)

A ação do Fisco, após o encerramento do ano-calendário, não pode exigir estimativas não recolhidas, uma vez que o valor não pago durante o período-base está contido no saldo apurado no ajuste efetuado por ocasião do balanço.

Na prática, a aplicação da multa isolada desonera a empresa da obrigação de recolher as estimativas que serviram de base para o cálculo da multa. O imposto e a contribuição não recolhidos serão apurados na declaração de ajuste, se devidos.

(...)

Portanto, compreendo que os argumentos acima não são suficientes para levar ao cancelamento da exigência de multas isoladas.

Não obstante, -- **e aqui reside especificamente o ponto em que, com o devido respeito, discordo do voto da i. Relatora** -- compreendo 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.

Não nego que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida *versus* valor do ajuste anual devido), assim como não nego 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 o ilícito-fim, que absorve o outro.

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, porque uma das condutas funciona 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). Compreendo que 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/0105.838, e 15 de abril de 2008 (o qual é citado nos votos condutores dos acórdãos 9101001.307 e 9101001.261, que, por sua vez, são precedentes que inspiraram a edição da Súmula CARF n. 105):

(...)

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. Cobrase 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.

(...)

É por isso que, mesmo após a alteração da Lei 9.430/1966, promovida pela Lei 11.488/2007, compreendo que prevalece, em caso de dupla penalização, as razões de decidir (*ratio decidendi*) que orientaram o enunciado da Súmula CARF n. 105, que diz:

Súmula CARF 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Em síntese, portanto, compreendo que as multas isoladas aplicadas em razão da ausência de recolhimento de estimativas mensais não podem ser cobradas cumulativamente com a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor apurado no ajuste anual do mesmo ano calendário, eis que, embora se trate de penalidades por condutas distintas (e que visam a proteger bens jurídicos diversos, como acima abordado), estamos na esfera de aplicação de penalidades e, aqui, pelo princípio da consunção, quando uma infração (no caso, a ausência de recolhimento de estimativas) é meio de execução de outra conduta ilícita (no caso, a ausência de recolhimento do valor devido no ajuste anual do mesmo ano-calendário), a pena pela infração-meio é absorvida pela pena aplicável à infração-fim.

Estas são as razões pelas quais, novamente pedindo vênias à i. Relatora, orientei meu voto para cancelar as multas isoladas também quanto ao ano calendário de 2007.

Com a devida vênias, afastar a aplicação das razões de decidir da referida Súmula uma vez que esta foi editada antes da alteração da redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 promovida pela Lei nº 11.488/2007, como se tal alteração legislativa fulminasse de morte toda a lógica e racionalidade da referida Súmula me parece postura muito perigosa para fins da segurança jurídica.

Nesse ponto, e para entender e compreender as razões de decidir necessário se faz analisar os precedentes que justificaram a produção da referida Súmula, e a conclusão que posso chegar é a de que os fundamentos da *ratio decidendi* permanece intacta e inalterada mesmo com a alteração do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Entendo ainda que, a lógica é a mesma no que se refere à aplicação da Súmula Vinculante CARF n. 22 mesmo para exclusões realizadas no âmbito do SIMPLES NACIONAL, muito embora a mesma se refira ao SIMPLES FEDERAL.

Veja que, neste caso específico, o que ocorreu foi sim, de fato, uma mudança completa no regime do Simples Federal, instituído pela Lei nº 9.317/1996, substituído pela LC 123/2006.

O que ocorreu neste exemplo, foi uma completa mudança no regime de tributação diferenciado para os micro e pequenos empresários e, mesmo assim, não são poucos os precedentes deste CARF - e desta mesma TO- que aplicam a mesma *ratio decidendi* da referida Súmula para anular atos de exclusão realizados já no âmbito do novo regime. Para mim deve ser aplicada a mesma lógica.

Diante do exposto, entendo assistir razão ao Recorrente razão pela qual oriento meu voto por dar provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

## 1.7. Da possibilidade de adição dos valores glosados à base de cálculo da CSLL

Neste ponto, novamente o Recorrente em nada inova e cumpre ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo § 3º do Art. 57 do Regimento Interno do CARF, entendendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas e não acolhidas pela decisão recorrida.

Assim, por concordar com a decisão a que chegou a DRJ, desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão recorrida, na parte que se aplica:

### Voto

A impugnante alega falta de previsão legal para vedação da dedução para fins de determinação da base de cálculo da CSLL das despesas glosadas pela Fiscalização no auto de infração de IRPJ, uma vez que esses tributos não observam as mesmas regras de dedutibilidade de despesas.

Com certeza, enquanto o IRPJ tem como base de cálculo, no presente caso, o lucro real anual, a CSLL tem por base de cálculo o lucro líquido ajustado. As normas de apuração do IRPJ aplicam-se à CSLL, ou seja: lucro real, presumido, arbitrado, Simples Nacional, período trimestral, anual, não interferindo na determinação da base de cálculo do tributo.

Nesse sentido a IN SRF 390/2004 traz que:

*Art. 3º Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e, no que couberem, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL.*

*Art. 37. Considera-se resultado ajustado o lucro líquido do período de apuração antes da provisão para o IRPJ, ajustado pelas adições prescritas e pelas exclusões ou compensações autorizadas pela legislação da CSLL.*

*Parágrafo único. A determinação do resultado ajustado será precedida da apuração do lucro líquido com observância das disposições das leis comerciais.*

Na apuração do lucro líquido, com a observância das leis comerciais, a empresa deduz todas as despesas operacionais e não operacionais realmente existentes.

A Lei 9.249/95 define uma lista de deduções vedadas na apuração do IRPJ e da CSLL. Também a Lei 9.430/1996 dispõe sobre deduções não permitidas tanto para o IRPJ quanto para a CSLL. A relação não é exaustiva no tocante ao IRPJ, em função do artigo 299 do RIR/99. Já com relação à CSLL a vedação tem que estar expressa em algum ato legal.

Para o nosso caso específico, a Lei 9.249/95, abaixo transcrita, é esclarecedora.

Lei 9.249/95

*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;*

*VI – das doações, exceto as referidas no § 2º.*

(...)

*§ 2º Poderão ser deduzidas as seguintes doações:*

(...)

*III – as doações, até o limite de dois por cento do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computada a sua dedução, efetuadas a entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora, e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem, observadas as seguintes regras: (...)*

Com base no ato legal supra, verifica-se que as glosas realizadas na apuração do lucro real referentes às doações para a S.E.R Tigre, as contribuições para o “Plano da Diretoria” e para os “Planos FGB e PGBLI”, são extensivas ao lucro líquido ajustado, base de cálculo da CSLL.

Desta feita, restando claramente configurada a infração, e restando claro que os referidos planos não atenderam aos requisitos para sua dedutibilidade, também mantenho a decisão recorrida pelos seus bons e suficientes fundamentos.

### **Do Recurso de Ofício**

Da análise dos autos e da decisão recorrida é possível se depreender que a desoneração objeto de Recurso de Ofício decorre: (i) do afastamento da qualificação da penalidade isolada; (ii) da dedutibilidade das despesas com CPMF; (iii) da exclusão da glosa de despesas com juros incorridos na base de cálculo da CSLL, e; (iii) consequências de redução de multas isoladas decorrentes das desonerações.

Pois bem, entendo que o Recurso de Ofício deve ser improvido e a decisão recorrida deve ser mantida nesse particular.

No que se refere à redução da qualificação da penalidade isolada concordo com a decisão recorrida. Todo o contexto fático levam à conclusão de que o contribuinte buscava de forma dolosa a não incidência de contribuições previdenciárias sobre remunerações pagas a dirigentes e funcionários. Toda a narrativa da autoridade autuante leva a esta conclusão.

A incidência ou retenção do IRRF, devido pelo próprio dirigente, em nada lhe aproveitaria em termos tributários. Qualquer outro fundamento para manutenção da qualificação seria uma inovação do fundamento do lançamento.



Por sua vez, no que se refere à dedutibilidade das despesas com CPMF e a exclusão da glosa de despesas com juros incorridos na base de cálculo da CSLL, entendo que a análise do Recurso de Ofício resta prejudicada vez que, no mérito, orientei meu voto por afastar a glosa das despesas com a operação de fechamento de capital – OPA.

Ainda, as reduções na multa isolada decorrentes das exonerações relativas a IRPJ e CSLL igualmente restam prejudicadas diante do voto de mérito por dar provimento ao Recurso Voluntário para afastar a aplicação da multa isolada.

OBS. Se vencido no mérito voto por não dar provimento ao RO nesses pontos pelos próprios fundamentos da DRJ.

Desta feita, nos termos da faculdade garantida pelo § 3º do Art. 57 do Regimento Interno do CARF, adoto parcialmente a decisão da DRJ como razões de decidir, acrescidas das razões aqui expostas, e voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar a autuação relativamente à da glosa de despesas indedutíveis, relativas à operação de fechamento de capital – OPA e à multa isolada pela falta de recolhimento sobre a base estimada do IRPJ e da CSLL. Quanto ao Recurso de Ofício, oriento o meu voto por negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva

## Voto Vencedor

Em que pesem as sempre sábias palavras proferidas pelo Conselheiro Relator, não concordamos com o seu entendimento a respeito da exigência relativa à multa isolada incidente sobre as estimativas de IRPJ e CSLL não pagas/pagas a menor.

Neste tema, perfilo com os que pensam estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, vez que, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada, exigência que transcende a situação fática de ter sido apurado lucro ou prejuízo no final do período anual.

Historicamente, a matéria foi tratada, de prefácio, no art. 44, I, §1º, IV da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *in verbis*:

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

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

(...)

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

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

(...)

*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;*

Posteriormente, foi editada a Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007 (DOU 22/01/2007), convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, com a redação abaixo:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

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

(...)

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

Compulsando as alterações legislativas acima elucidadas, não se verifica, exceto em relação ao percentual a ser aplicado nos casos de multa isolada, qualquer alteração substancial nos dispositivos no que tange à hipótese de incidência e à base de cálculo da penalidade em apreço.

O objetivo do preceito contido no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (com as alterações legislativas supervenientes, inclusive) foi o de assegurar o recolhimento antecipado e evitar o não pagamento da estimativa mensal de IRPJ e CSLL no curso do ano-calendário e reconhecer que a base de cálculo da multa isolada sempre foi, mesmo antes das alterações legislativas, o próprio valor da estimativa que deixou de ser paga.

Nesse contexto, a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, elaborada a partir da vigência MP 351, de 2007 e da Lei nº 11.488, de 2007, ao instituir um percentual distinto e menos gravoso em relação ao aplicável ao descumprimento da obrigação tributária principal (IRPJ e CSLL devidos na apuração anual) apenas veio aperfeiçoar o preceito normativo acerca da incidência da multa isolada, por falta de recolhimento das estimativas mensais, explicitando o seu caráter de obrigação acessória.

Sob a vigência da redação original da Lei nº 9.430, de 1996, e ainda atualmente, com a redação da Lei nº 11.488 de 2007, a multa isolada deve ser aplicada à pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, ***e optante pelo pagamento do IRPJ e da CSLL, em cada mês, determinados sobre bases de cálculo estimadas***, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ ou a CSLL mensalmente devidos; e deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ e da CSLL, mensalmente devida e não recolhida.

Tem-se assim que a **multa isolada em questão, que decorre da falta ou insuficiência de pagamento mensal das estimativas devidas no curso do ano-calendário**, é aplicada em função do descumprimento de uma obrigação tributária acessória (falta de recolhimento de antecipações obrigatórias), e é completamente autônoma em relação à obrigação tributária principal a ser constituída, ou não, no final do período.

Não é demais lembrar que a obrigação tributária principal, na definição da doutrina, é a “obrigação de dar” (pagar) o tributo devido, ou seja, é o “*dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei*”<sup>1</sup>, enquanto as obrigações acessórias revestem-se de clara natureza de “obrigação de fazer” e “obrigação de não fazer”, vale exprimir, são, como o próprio nome diz, “*acessórias ao principal*”, que é o compromisso do contribuinte pagar o encargo tributário devido, constituindo-se, no fundo, em “*obrigações meramente instrumentais, simples deveres burocráticos que facilitam o cumprimento das obrigações principais*”<sup>2</sup>.

Neste raciocínio, a estimativa mensal não pode ser considerada propriamente um “tributo” devido, a ser extinto, por pagamento (modalidade de extinção da obrigação e do crédito tributário, prevista no art. 156, I do CTN), mas apenas uma “**antecipação estimada**” do tributo, ***a ser apurado como devido, ou não***, ao final do período de apuração, que é devida e **deve ser recolhida apenas para validar uma determinada sistemática de tributação de livre opção do contribuinte, qual seja: o Lucro Real Anual.**

Pois bem, justamente porque a estimativa não é exigível como obrigação principal (tributo) é que foi instituída uma multa isolada (ou seja, exigida sem que o principal fosse exigido), para penalizar as pessoas jurídicas que, apesar de optantes pela sistemática de apuração do Lucro Real Anual, descumprem, no curso do ano-calendário, a obrigação de apuração e recolhimento das antecipações mensais obrigatórias, requisito imperativo, nos termos da legislação em vigor.

---

<sup>1</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 1993, p. 306-307.

<sup>2</sup> ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*, 4ª. ed. São Paulo: Método, 2010.

O único instrumento de que dispõe o Fisco para sancionar o descumprimento do dever de antecipar o IRPJ/CSLL devidos mensalmente pelas pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Real Anual, é a aplicação da multa isolada.

Conclui-se daí que, além de distintas naturezas jurídicas, são completamente autônomas as obrigações tributárias, relativas às antecipações mensais devidas a título de estimativas, e as relativas ao IRPJ e a CSLL devidos ao final do período de apuração anual, e tal autonomia encontra eco nas próprias disposições legislativas, quando se referem à incidência da multa isolada, ainda que apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL no período, de modo que a multa isolada é sempre exigível, desde que apurada falta/insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, sendo irrelevante a apuração de tributo devido no ajuste anual, razão pela qual pode, sim, ser exigida mesmo após o encerramento do ano calendário a que se referem as antecipações impagas.

Isso porque inadmitir que as multas isoladas fossem exigidas após o encerramento do período de apuração respectivo, conforme bem colocado no acórdão recorrido, implicaria ofensa à literalidade do art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/96, dispositivo esse que prevê, de forma expressa, a aplicação da penalidade isolada ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

Nesta linha, cumpre observar que não se aplica ao presente caso o contido na Súmula CARF nº 105, por se referir esta, expressamente, à redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, anterior ao advento da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Assim, é forçoso negar-se provimento ao recurso voluntário relativamente à aplicação da multa isolada sobre as estimativas não pagas, em relação ao seu mérito.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves