



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

Processo n° 12963.720056/2016-51
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-003.852 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de abril de 2019
Matéria TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPensa
Recorrente TOGNI S/A MATERIAIS REFRAATÓRIOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

TRIBUTOS. CONTRIBUIÇÕES. EXIGIBILIDADE SUSPensa. DEDUTIBILIDADE. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. IMPUGNAÇÃO.

Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência, não se aplicando tal regra para aqueles com exigibilidade suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art.151 da Lei nº 5.172, de 1996 (CTN).

A existência de depósitos judiciais das exações questionadas não permite a dedutibilidade fiscal, pouco importando se já foram transferidos à União em face da legislação atual.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E CSLL SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA MENSAL.

A multa isolada, calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ e da CSLL, mensalmente devida e não recolhida, 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.

Multa de Ofício Isolada. Duplicidade de Incidência. Não Caracterização.

A multa de ofício exigida por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, e a multa isolada por falta de recolhimento das antecipações mensais, calculadas sobre bases de cálculo estimadas, têm hipóteses de incidência e bases de cálculo distintas.

De acordo com as expresas disposições legais, a incidência de multa isolada por falta de recolhimento das antecipações mensais, calculadas sobre bases de cálculo estimadas, é completamente autônoma em relação à obrigação tributária principal a ser constituída, ou não, no final do período.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011

LANÇAMENTO REFLEXO. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido em relação ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: i) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário relativamente à glosa de tributos e contribuições com exigibilidade suspensa, e ii) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário relativamente à multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, divergindo os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Junia Roberta Gouveia Sampaio.

(assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Presidente

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Paulo Mateus Ciccone, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Edeli Pereira Bessa (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis (SC).

Adoto, em sua integralidade, o relatório do Acórdão de Impugnação nº **07-41.493 - 6ª Turma da DRJ/FNS**, complementando-o, ao final, com as pertinentes atualizações processuais.

"Trata o presente processo de impugnação ao Auto de Infração de fls.628 a 636, o qual exige da Interessada o recolhimento da importância de **R\$ 685.744,21**, acrescida de multa de ofício de 75% e juros de mora, a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – **IRPJ**, correspondente ao ano calendário de **2011**, além de **Multa Exigida Isoladamente**, da ordem de **R\$ 316.370,11** (Falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimado).

Segundo consta no Auto de Infração de IRPJ, foi apurada a seguinte infração:

ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

INFRAÇÃO: TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPensa

Valor de tributo, cuja exigibilidade encontra-se suspensa nos termos do inciso II a IV do art. 151 da Lei nº5.172/66, não adicionado ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real, conforme descrito no Relatório de Auditoria Fiscal, anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)
Multa (%)	

31/12/2011	2.742.976,88	75%
------------	--------------	-----

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

Art. 41, § 1º da Lei nº 8.981/1995.

Art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 249, inciso I, e 344, § 1º, do RIR/99

MULTA OU JUROS ISOLADOS

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função de balanços de suspensão ou redução, que foram reconstituídos em

decorrência da adição dos valores ajustados pela fiscalização, conforme descrito no Relatório de Auditoria Fiscal, anexo.

[...]

Auto de Infração CSLL (fls.637 a 644)

Decorrente da infração apontada no Auto de IRPJ, foi efetuado o lançamento de **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL**, conforme Auto de Infração de fls.637 a 644, da ordem de **R\$ 246.867,91**, também acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora, além de **Multa Exigida Isoladamente de R\$ 112.486,99**, (Falta de recolhimento da CSLL sobre base de cálculo estimado).

No Auto de Infração CSLL, como lançamento decorrente consta apurada a seguinte infração:

FALTA/INSUFICIÊNCIA DE ADIÇÕES À BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL

INFRAÇÃO: TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPensa

Valor de tributo, cuja exigibilidade encontra-se suspensa nos termos do inciso II a IV do art. 151 da Lei nº5.172/66, não adicionado ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real, conforme descrito no Relatório de Auditoria Fiscal, anexo.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Apurado (R\$)</i>
<i>Multa (%)</i>	

<i>31/12/2011</i>	<i>2.742.976,88</i>	<i>75%</i>
-------------------	---------------------	------------

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Arts. 2º, 13 e 19 da Lei nº 9.249/95

Art. 1º da Lei nº 9.316/96; Art. 28 da Lei nº 9.430/96.

Art. 28 da Lei nº 9.430/96.

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com as alterações posteriores.

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08.

MULTA OU JUROS ISOLADOS

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Falta de pagamento da Contribuição Social, incidente sobre a base de cálculo estimada em função de balanços de suspensão ou redução, que foram reconstituídos em decorrência da adição dos valores ajustados pela fiscalização, conforme descrito no Relatório de Auditoria Fiscal, anexo.

[...]

Eis o que consta no **RELATÓRIO DE AUDITORIA FISCAL** (fls.621 a 627), peça integrante do Auto de Infração, onde se detalha a irregularidade apontada, de forma resumida (eventuais destaques são do original):

1. Relatório

A fiscalizada está estabelecida no ramo industrial, tendo como objetivo social: a pesquisa e a lavra de minérios em geral, a fabricação e comercialização de materiais refratários e outros produtos cerâmicos, mecânica especializada e mineração.

[...]

Em relação à questão da informação em DCTF, por parte do fiscalizado, de tributos com exigibilidade suspensa, sem adicioná-los ao lucro real, a fiscalização confirmou a existência desse erro com efeitos na apuração do IRPJ e CSLL, conforme será detalhado a seguir.

Na resposta ao Termo de Intimação 01, fls. 52-54, o contribuinte afirmou que as ações judiciais, cujos valores foram declarados como suspensos nas DCTF, tinham sido indeferidas em instâncias superiores e, por essa razão, não foram relacionadas nas DIPJ. Vejamos trecho da resposta, fls. 57-62, do mesmo:

*“b) Relativo ao questionamento apontado de que a signatária não adicionou na apuração do lucro real os valores informados na DCTF como depositado judicialmente, tem-se a ponderar que com referência aos exercícios sociais de 2011 e 2012, o processo judicial de questionamento fora indeferido, em julgamento em câmara superior, o que justifica o motivo da não inclusão ao lucro real dos valores acobertados de depósitos judiciais, pois que, no caso, **prevalece o abatimento dos impostos considerados como despesas.** (grifamos).”*

A partir dessa resposta, a fiscalização foi levada a imaginar que estaria diante de uma questão também sem reflexo na apuração do imposto de renda e da contribuição social, no entanto, não

foram apresentados juntamente com a resposta documentos comprobatórios do que estava sendo alegado pelo contribuinte.

Assim, o fiscalizado foi intimado a apresentar os comprovantes do indeferimento das referidas ações judiciais e também os Livros de Apuração do Lucro Real (LALUR), 2011 e 2012, para confirmação dos valores utilizados na apuração do Lucro Real no período.

[...]

O fiscalizado apresentou, então, o LALUR, em meio magnético, e, em relação às ações judiciais entregou apenas os depósitos judiciais, fls.97-136, as planilhas de apuração dos valores suspensos, e as cópias das DCTF, fls.137-533. Apesar de não ter mencionado em sua resposta, fls.95-96, a questão da ação judicial, afirmou à fiscalização que essas ações judiciais ainda continuavam ativas e que não haviam sido denegadas pelas instâncias superiores.

Portanto, esses valores de tributos com exigibilidade suspensa declarados nas DCTF do contribuinte foram adicionados de ofício pela fiscalização à apuração do lucro real, de acordo com a legislação do Imposto de Renda, sendo efetuados os lançamentos devidos de IRPJ e CSLL.

[...]

1. Do Lançamento dos Créditos Tributários Devidos

1.1. Dos valores adicionados ao Lucro Real

Os valores mensais dos tributos com suspensão foram obtidos a partir das DCTF-SUSPENSÃO, fls. 534-537. A demonstração da totalização desses valores mensais encontra-se na planilha do do relatório.

1.2. Lançamento do IRPJ e CSLL

Os valores dos tributos com exigibilidade suspensa foram integralmente adicionados na apuração reconstituída do IRPJ e CSLL, sendo efetuados os lançamentos, relativo ao ano-calendário 2011, com a conseqüente multa de ofício e os acréscimos legais. Foram considerados no lançamento os débitos declarados em DCTF, fls.538-541.

*As planilhas totalizadoras desses valores anuais que foram utilizados no auto de infração constam no **ANEXO 01** do relatório.*

Ao receber o LALUR apresentado pelo contribuinte, fls.603-620, a fiscalização constatou mais um erro em sua DIPJ, fls.542-602, na qual é possível que houve registro errado de opção pelo cálculo da estimativa com base na receita bruta e acréscimos. No lançamento, a fiscalização utilizou a opção e os dados relativos às apurações mensais registrados no LALUR.

Em decorrência da adição, os resultados mensais escriturados pelo contribuinte foram ajustados, acarretando o surgimento de estimativas devidas, e não recolhidas, de IRPJ e CSLL. Assim, nos termos da legislação em vigor, efetuamos o lançamento da multa isolada, pela falta de pagamento dessas estimativas.

Para determinação das multas isoladas utilizamos os valores apurados e registrados no LALUR. Essa apuração está demonstrada nas planilhas do ANEXO 02.

[...]

DA IMPUGNAÇÃO

A seguir, a impugnação apresentada, resumidamente:

Da Impugnação ao IRPJ (fls.651 a 665):

- A - ADIÇÃO DOS TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa AO LUCRO REAL

Neste tópico, a Impugnante afirma que a regra estabelecida no parágrafo primeiro do art.41 da Lei nº 8.981/95 “...prevalece e continua em vigor até a presente data, EXCETO NO QUE SE REFERE A ‘DEPÓSITO’ JUDICIAL DA EXAÇÃO CONTROVERTIDA.”

Que com a publicação da Lei 9.703/98, “as exações “depositadas” judicialmente podem e devem ser deduzidas, para a apuração do lucro real.”

Isto porque entende que, anteriormente a esta lei, os depósitos permaneciam na CEF até o fim da demanda judicial, ocasião em que os depósitos seriam levantados pelo contribuinte (se vencedor) ou convertidos em renda da União (se vencedora), de forma que tais depósitos não poderiam mesmo ser aproveitados como despesas.

Que este cenário teria sido alterado com a entrada em vigor da Lei 9.703/98, uma vez que os depósitos não permaneceriam mais na CEF, sendo “IMEDIATAMENTE REPASSADOS PARA A UNIÃO E INTEGRAM A RENDA DO TESOUREO NACIONAL.”

Em suas palavras:

Portanto, desde o advento da Lei 9.703/98, o contribuinte que “deposita” tributo para questionar sua legalidade/constitucionalidade, perde a disponibilidade dos valores “depositados”, os quais passam a integrar o patrimônio efetivo da União Federal. Por tal razão, o contribuinte passou a poder aproveitar, como despesa, o valor do tributo que já é vertido aos cofres federais.

No mais, discorre sobre a validade desta lei, mesmo que ainda em vigor a Lei 8.541/92, art.7º e/ou Lei 8.981, art.41, trazendo excertos doutrinários e decisões judiciais sobre o assunto em debate.

- B - DA MULTA ISOLADA

- que a multa é ilegal, não sendo possível a sua cobrança cumulativa à multa de ofício, como pretendido no presente caso;

- a multa isolada, como o próprio nome diz, é aplicada ISOLADAMENTE, quando não existir tributo ou contribuição a ser paga, nos termos dos incisos II e III do artigo 44 da Lei 9430/96."

O Acórdão de Impugnação nº **07-41.493 - 6ª Turma da DRJ/FNS** considerou a Impugnação Improcedente, conforme a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

Tributos. Contribuições. Exigibilidade Suspensa. Dedutibilidade. Lançamento de Ofício. Impugnação.

Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência, não se aplicando tal regra para aqueles com exigibilidade suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art.151 da Lei nº 5.172, de 1996 (CTN).

A existência de depósitos judiciais das exações questionadas não permite a dedutibilidade fiscal, pouco importando se já foram transferidos à União em face da legislação atual.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

Multa Isolada. Falta de Recolhimento do IRPJ e CSLL sobre base de cálculo estimada mensal.

A multa isolada, calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ e da CSLL, mensalmente devida e não recolhida, 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.

Multa de Ofício Isolada. Duplicidade de Incidência. Não Caracterização.

A multa de ofício exigida por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, e a multa isolada por falta de recolhimento das antecipações mensais, calculadas sobre bases de cálculo estimadas, têm hipóteses de incidência e bases de cálculo distintas.

De acordo com as expressas disposições legais, a incidência de multa isolada por falta de recolhimento das antecipações mensais, calculadas sobre bases de

cálculo estimadas, é completamente autônoma em relação à obrigação tributária principal a ser constituída, ou não, no final do período.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011

Lançamento Reflexo. Mesmos Eventos. Decorrência.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido em relação ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Inconformada com a decisão *a quo*, a recorrente interpôs recurso voluntário, em que repisa os argumentos de fato e de direito trazidos em sua impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Evandro Correa Dias, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende ao demais requisitos, motivo pelo qual dele conheço.

Legalidade da adição ao lucro real dos tributos e contribuições com exigibilidade suspensas

A primeira questão a ser discutida no presente processo trata da legalidade da adição ao lucro real dos tributos com exigibilidade suspensa.

A Fiscalização observou que o Recorrente não adicionou na apuração do lucro real os tributos com exigibilidade suspensa, embora tivesse declarado em sua DCTF tributos nessa condição, logo procedeu-se à apuração do lucro real com a adição de ofício dos referidos tributos, conforme Relatório de Auditoria Fiscal :

O fiscalizado apresentou, então, o LALUR, em meio magnético, e, em relação às ações judiciais entregou apenas os depósitos judiciais, fls. 97-136, as planilhas de apuração dos valores suspensos, e as cópias das DCTF, fls. 137-533. Apesar de não ter mencionado em sua reposta, fls. 95/96 a questão da ação judicial, afirmou à fiscalização que essas ações judiciais ainda continuavam ativas e que não haviam sido denegadas pelas instâncias superiores.

Portanto, esses valores de tributos com exigibilidade suspensa declarados nas DCTF do contribuinte foram adicionados de

ofício pela fiscalização à apuração do lucro real, do acordo com legislação do Imposto de Renda, sendo efetuados os lançamentos devidos de IRPJ e CSLL.

[...]

Os valores dos tributos com exigibilidade suspensa foram integralmente adicionados na apuração reconstituída do IRPJ e CSLL, sendo efetuados os lançamentos, relativo ao ano-calendário 2011, com a conseqüente multa de ofício e os acréscimos legais. Foram considerados no lançamento os débitos declarados em DCTF, fls. 538-541.

O Recorrente alegou, em sua impugnação, que, com o advento da Lei 9703/98, os tributos com exigibilidade suspensa, desde que havendo o depósito judicial, poderiam ser deduzidos na apuração do lucro real.

A Turma Julgadora *a quo* julgou improcedente a impugnação, pois entendeu que a existência de depósito judicial não altera a condição de indedutibilidade dos tributos sob exigibilidade suspensa:

Notório que as exações questionadas (apuradas no Auto de Infração, neste item) encontram-se com a sua exigibilidade suspensa, portanto, a rigor, não poderiam ser aproveitadas como redutoras (despesas) do lucro líquido ou, se o fossem, deveriam ser adicionadas na apuração do Lucro real.

Entretanto, a Impugnante, conforme relatoriado, aposta suas fichas na Lei nº 9.703/98, cuja introdução no cenário jurídico nacional teria possibilitado, em seu entendimento, a dedução imediata dos valores depositados então judicialmente.

Da leitura destes instrumentos legais, não se pode concluir que valores devidos de exações questionadas e devidamente depositadas junto ao Poder Judiciário, possam ser consideradas como despesas e sem qualquer ajuste (adição) na determinação do lucro real.

O fato de a União Federal já poder dispor de imediato dos valores depositados judicialmente pelos contribuintes, não significa que tais depósitos, que representam tributos e/ou contribuições federais em discussão judicial, estejam livres para o registro contábil em conta de resultado (despesas), sem o necessário ajuste fiscal.

Absolutamente, não há qualquer incompatibilidade entre as leis citadas pela Impugnante, sob o argumento de que os dispositivos pertinentes que se encontram nas Leis 8.541/92 (art.8º) e Lei 8.981/95 (art.41) teriam sido implicitamente revogados com a publicação da Lei 9.703, de 1998.

O Recorrente, em seu recurso voluntário, repisa todos os argumentos de sua impugnação e acrescenta que, exclusivamente em relação aos depósitos judiciais, existiu derrogação dos artigos 8º da Lei 8541/92 e 41 da Lei 8981/95 pelo artigo 1º da Lei 9703/98:

No caso presente, a razão de ser, a "força e o poder", da regra prevista no artigo 41, parágrafo primeiro da Lei 8991/95, repetido no artigo 344 do RIR, é da indedutibilidade do DEPÓSITO judicial, porque, como consagrou o E. STJ na Jurisprudência anterior à Lei 9703/98, nos RRSP 129.665-RS, STJ, In TURMA, DJU 9 3/98 e no RESP ainda mais antigo, de número 217.562, NÃO HAVIA DISPONIBILIDADE, PARA A UNIÃO, DOS VAI ORES DEPOSITADOS, QUE PERMANECIAM em poder de terceiro, no caso, CEF, ainda vinculados ao contribuinte depositante, como previa o DL 1737/79;

Com a mudança proporcionada pelo artigo 1º da Lei 9703/98, o que era DEPOSITO, o que era a guarda por terceiro de dinheiro que não lhe pertencia, DEIXOU DE EXISTIR. Os valores "depositados" são vertidos ao patrimônio do poder tributante, no mesmo prazo que também são vertidos os valores recolhidos, razão pela qual, a partir daí, seja no "depósito" seja no recolhimento normal ocorre a TRANSFERENCIA do dinheiro do contribuinte para a União, não havendo, pois, motivos para se discriminar as duas situações de resultados idênticos;

Portanto, EXCLUSIVAMENTE EM RELAÇÃO AOS "DEPÓSITOS" JUDICIAIS, a partir da vigência da Lei 9703/98, existiu DERROGAÇÃO da regra anterior, dos artigos 8º da Lei 8541/92 e 41 da Lei 8981/95, pelo artigo 10 da Lei 9703/98;

A derrogação se deu pela INCOMPATIBILIDADE da Lei nova com as anteriores, como previsto no artigo 2º, parágrafo primeiro, da LINDB- LEI DE INTRODUÇÃO ÀS NORMAS DO DIREITO BRASILEIRO, (DL 4657/42);

A dedutibilidade dos tributos e contribuições para fins de apuração do lucro real é disciplinada nos arts. 7º e 8º da Lei 8.541 de 23 de dezembro de 1992, *in verbis*:

Art. 7º As obrigações referentes a tributos ou contribuições somente serão dedutíveis, para fins de apuração do lucro real, quando pagas.

§ 1º Os valores das provisões, constituídas com base nas obrigações de que trata o caput deste artigo, registrados como despesas indedutíveis, serão adicionados ao lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real, e excluído no período-base em que a obrigação provisionada for efetivamente paga.

§ 2º Na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não poderá deduzir como custo ou despesa o imposto sobre a renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou como responsável em substituição ao contribuinte.

§ 3º A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o

dever legal de reter e recolher, ainda que o contribuinte assumo o ônus do imposto.

§ 4º Os impostos pagos pela pessoa jurídica na aquisição de bens do ativo permanente poderão, a seu critério, ser registrados como custo de aquisição ou deduzidos como despesas operacionais, salvo os pagos na importação de bens que se acrescerão ao custo de aquisição.

§ 5º Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

Art. 8º Serão consideradas como redução indevida do lucro real, de conformidade com as disposições contidas no art. 6º, § 5º, alínea b, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, as importâncias contabilizadas como custo ou despesa, relativas a tributos ou contribuições, sua respectiva atualização monetária e as multas, juros e outros encargos, cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial em garantia.

A dedutibilidade dos tributos e contribuições para fins de apuração do lucro real também é tratada no art. 41 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro do 1995, *in verbis*:

Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial. (grifo nosso)

§ 2º Na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não poderá deduzir como custo ou despesa o Imposto de Renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável em substituição ao contribuinte.

§ 3º A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que assumo o ônus do imposto.

§ 4º Os impostos pagos pela pessoa jurídica na aquisição de bens do ativo permanente poderão, a seu critério, ser registrados como custo de aquisição ou deduzidos como despesas operacionais, salvo os pagos na importação de bens que se acrescerão ao custo de aquisição.

§ 5º Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória

e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

§ 6o As contribuições sociais incidentes sobre o faturamento ou receita bruta e sobre o valor das importações, pagas pela pessoa jurídica na aquisição de bens destinados ao ativo permanente, serão acrescidas ao custo de aquisição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

O Artigo 1º da lei nº 9.703, de 17 de novembro de 1998, dispõe sobre os depósitos judiciais e extrajudiciais de tributos e contribuições federais, *in verbis*:

Art. 1o Os depósitos judiciais e extrajudiciais, em dinheiro, de valores referentes a tributos e contribuições federais, inclusive seus acessórios, administrados pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, serão efetuados na Caixa Econômica Federal, mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais - DARF, específico para essa finalidade.

§ 1o O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, aos débitos provenientes de tributos e contribuições inscritos em Dívida Ativa da União.

§ 2o Os depósitos serão repassados pela Caixa Econômica Federal para a Conta Única do Tesouro Nacional, independentemente de qualquer formalidade, no mesmo prazo fixado para recolhimento dos tributos e das contribuições federais.

§ 3o Mediante ordem da autoridade judicial ou, no caso de depósito extrajudicial, da autoridade administrativa competente, o valor do depósito, após o encerramento da lide ou do processo litigioso, será:

I - devolvido ao depositante pela Caixa Econômica Federal, no prazo máximo de vinte e quatro horas, quando a sentença lhe for favorável ou na proporção em que o for, acrescido de juros, na forma estabelecida pelo § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e alterações posteriores; ou

II - transformado em pagamento definitivo, proporcionalmente à exigência do correspondente tributo ou contribuição, inclusive seus acessórios, quando se tratar de sentença ou decisão favorável à Fazenda Nacional.

§ 4o Os valores devolvidos pela Caixa Econômica Federal serão debitados à Conta Única do Tesouro Nacional, em subconta de restituição.

§ 5o A Caixa Econômica Federal manterá controle dos valores depositados ou devolvidos.

Observa-se, conforme interpretação literal dos arts. 7º e 8º da Lei 8.541/92 e art. 41 da Lei nº 8.981/1995, que as obrigações referentes a tributos ou contribuições somente serão dedutíveis, para fins de apuração do lucro real, quando pagas, sendo que essa disposição não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, **haja ou não depósito judicial**.

O legislador deixou claro que aplica-se a indedutibilidade dos tributos e contribuições, cuja exigibilidade esteja suspensa, independentemente da existência ou não do depósito judicial.

A lei nº 9.703, de 17 de novembro de 1998, dispôs que os depósitos serão repassados pela Caixa Econômica Federal para a Conta Única do Tesouro Nacional, independentemente de qualquer formalidade, no mesmo prazo fixado para recolhimento dos tributos e das contribuições federais, contudo, estabeleceu que o valor depósito será transformado em pagamento definitivo, proporcionalmente à exigência do correspondente tributo ou contribuição quando se tratar de sentença ou decisão favorável à Fazenda Nacional.

Nota-se que o mero repasse dos depósitos pela Caixa Econômica Federal para a Conta Única do Tesouro Nacional não os transforma em pagamento, sendo necessário que ocorra a sentença ou decisão favorável à Fazenda Nacional.

O Recorrente, embora tenha sido intimado, não trouxe elementos comprobatórios da existência de sentença ou decisão favorável à Fazenda Nacional. Portanto mostram-se corretos os lançamentos efetuados através de auto de infração no presente processo e o Acórdão de Impugnação recorrido.

Compulsando o artigo 1º da lei nº 9.703/98 com os arts. 7º e 8º da Lei 8.541/92 e art. 41 da Lei nº 8.981/1995, verifica-se que não há nem contradição nem derrogação dos referidos comandos legais.

Logo rejeita-se os argumentos trazidos pela recorrente pela dedutibilidade dos tributos e contribuições sob exigibilidade suspensa, mesmo havendo depósitos judiciais. Afasta-se ainda a alegação de derrogação dos artigos 8º da Lei 8541/92 e 41 da Lei 8981/95 pelo artigo 1º da Lei 9703/98.

MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO IMPOSTA AO FINAL DO ANO-CALENDÁRIO POR FALTA DE PAGAMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS DO IRPJ E DO CSLL

Conforme já relatado, os valores dos tributos com exigibilidade suspensa foram integralmente adicionados, de ofício, na apuração reconstituída do IRPJ e CSLL, sendo efetuados os lançamentos, relativo ao ano-calendário 2011, com a conseqüente multa de ofício e os acréscimos legais.

Em decorrência da adição, os resultados mensais escriturados pelo contribuinte foram ajustados, acarretando o surgimento de estimativas devidas, e não recolhidas, de IRPJ e CSLL. Assim, nos termos da legislação em vigor, efetuou-se o lançamento da multa isolada, pela falta de pagamento dessas estimativas.

Por sua vez, o recorrente alega que não é possível a cobrança da multa isolada cumulativa à multa de ofício:

A multa isolada, como o próprio nome diz, é aplicada ISOLADAMENTE, quando não existir tributo ou contribuição a ser paga, nos termos dos incisos II e III do artigo 44 da Lei 9430/96;

Portanto, como consta da letra da Lei, o artigo 44 da Lei 9430/96, na redação da Lei 11.488/07, com muito de indústria, "data venia", apenas PARCIALMENTE citada na R, decisão recorrida, SOMENTE SÃO NORMAS sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições, mediante Auto de Infração sem Tributo!

No presente caso, tendo sido aplicada a multa sobre o tributo exigido, não cabe a penalidade isolada;

O recorrente colaciona ao seu recurso a ementas de Acórdãos do Conselho de Contribuinte favoráveis à sua argumentação:

"MULTA ISOLADA IMPOSSIBILIDADE DE SUA COBRANÇA COMA MULTA DE OFÍCIO NORMAL DEVE SER AFASTADA A APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA CONCOMITANEMENTE COM A MULTA DE OFÍCIO NORMAL, INCIDENTES SOBRE O TRIBUTO OBJETO DO LANÇAMENTO" (E. CONSELHO DE CONTRIBUINTES, ACÓRDÃO 102-4693).

"MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA CONCOMITÂNCIA - É INCABÍVEL, POR EXPRESSA DISPOSIÇÃO LEGAL, A APLICAÇÃO CONCOMITANTE DA MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO EXIGIDA COM TRIBUTO E CONTRIBUIÇÃO COM MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO EXIGIDA ISOLADAMENTE" (E. CC ACÓRDÃO 102.46375)

"MULTA ISOLADA - CUMULATIVIDADE COM A MULTA DE OFÍCIO - CONTENDO O ARTIGO 44, INCISO I DA LEI 9430/96, NORMA QUE ALBERGA A FALTA GENÉRICA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA, SUA APLICAÇÃO INIBE A EFICÁCIA SIMULTÂNEA DAQUELA CONTIDA NO PARÁGRAFO PRIMEIRO, INCISO III DESSE ARTIGO " (E. CC Acórdão 104-21094).

O Recorrente invoca a vigência da Súmula 105 desse CARF:

SÚMULA CARF Nº 105: A MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS, LANÇADA COM FUNDAMENTO NO ART. 44 § 1º, INCISO IV DA LEI Nº 9.430, DE 1996, NÃO PODE SER EXIGIDA AO MESMO TEMPO DA MULTA DE OFÍCIO POR FALTA DE PAGAMENTO DE IRPJ E CSLL APURADO NO AJUSTE ANUAL, DEVENDO SUBSISTIR A MULTA DE OFÍCIO.

Por fim, defende, nos termos da Portaria MF 383/10, o efeito vinculante das súmulas do CARF à toda Administração Tributária Federal:

Portaria MF nº 383, de 12 de julho de 2010

DOU de 14.7.2010

Atribuem as súmulas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF efeito vinculante em relação à administração tributária federal.

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, no uso das atribuições previstas no art. 87, parágrafo único incisos I e II da Constituição Federal, e tendo em vista o disposto no art. 75 da Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, resolve:

Art. 1º Fica atribuído às sumulas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF, relacionadas no Anexo Único desta Portaria, efeito vinculante em relação à administração tributária federal.

Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

A questão a ser dirimida diz respeito à possibilidade de serem aplicadas, simultaneamente, a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais, e a multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual.

Em relação à possibilidade de aplicação cumulativa das multas de ofício e isolada cumpre salientar, preliminarmente, que não se aplica à espécie a Súmula CARF nº 105, segundo a qual “a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício”. Isso porque a cumulação entre as multas só é vedada pela referida súmula em relação às autuações relativas a períodos anteriores a 22 de janeiro de 2007, data da entrada em vigor da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou significativamente o art. 44 da Lei nº 9.430/96, confira-se:

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: (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; (Incluída 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. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

Observa-se que o art. 44 da Lei nº 9.430/96 foi alterado pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, dando-lhe nova redação, reduzindo a multa isolada para 50%; deixando claro que a referida multa isolada era cabível no caso de estimativa mensal não paga e não de tributo final não pago.

Ressalta-se que as bases de cálculo das citadas multas foram diferenciadas, afastando-se, dessa forma, qualquer alegação de bis in idem. Com efeito, segundo texto dado pela Lei nº 11.488/2007, a base de cálculo da multa isolada pela falta de pagamento da estimativa consiste no valor do pagamento mensal, no percentual de 50%, enquanto a multa pelo lançamento de ofício incide 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, no percentual de 75%.

Por fim, cabe registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais sinalizou ser possível a cobrança concomitante da multa de ofício com a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas após a entrada em vigor da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007. Confira-se, por oportuno, o que ficou registrado no Acórdão nº 9101-02.438:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009

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

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

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

Diante do exposto e considerando que restou plenamente configurado o desrespeito do recorrente ao disposto no art. 44, II, "b" da Lei nº 9.430/96 e, ainda, que o fato gerador do presente feito é posterior ao advento da MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007), não há qualquer dúvida sobre a possibilidade/necessidade de cobrança da multa isolada, exigida em face do não pagamento do tributo devido pelo regime de estimativa.

Conclui-se que é possível a cumulação entre multa de ofício e multa isolada, pois são penalidades distintas que incidem sobre bases de cálculo diversas, mormente em face da alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007) na redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Dessa forma, deve-se manter a multa isolada sobre as estimativas não pagas de IRPJ e, também, da CSLL, com supedâneo no novo art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/96.

Da apuração reflexa da CSLL

As presentes infrações apuradas para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica geram reflexo na determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL, nos termos do art. 2º da Lei nº 7.689/88, combinado com o art. 28 da Lei nº 9.430/96.

Assim sendo, por possuírem os mesmos fundamentos fáticos, a decisão prolatada com relação ao Auto de Infração do IRPJ aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias