



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

Processo nº	12963.720063/2017-33
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1402-003.853 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	15 de abril de 2019
Matéria	TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA
Recorrente	TOGNI S/A MATERIAIS REFRATARIOS
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2012, 31/12/2013, 31/12/2014, 31/12/2015

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.

RESULTADO CONTÁBIL. CONTRIBUIÇÕES PIS/COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE.

A existência de diferenças entre os valores de PIS/COFINS declarados em DCTF e na DACON, é perfeitamente natural se a empresa utiliza-se do regime da não cumulatividade na apuração das contribuições devidas. No caso da receita de venda, o montante do PIS e da Cofins calculado sobre essa receita deve ser demonstrado como dedução de vendas.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. EXCESSO. LIMITE LEGAL.

Constatada a existência de pagamento/creditamento de importâncias a título de Juros sobre o Capital Próprio em montante superior ao limite legal permitido, impõe-se a glosa do excesso.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/12/2012, 31/12/2013, 31/12/2014, 31/12/2015

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

Data do fato gerador: 31/12/2012, 31/12/2013, 31/12/2014, 31/12/2015

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 colegiado: i) por unanimidade de votos: i.i) rejeitar a arguição de nulidade da decisão de 1ª instância; i.ii) negar provimento ao recurso voluntário relativamente à glossa de tributos e contribuições com exigibilidade suspensa; i.iii) dar provimento ao recurso voluntário relativamente à glossa de deduções de Contribuições ao PIS e Cofins; i.iv) negar provimento ao recurso voluntário relativamente à glossa de excesso de juros sobre o capital próprio, 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 **07-41.542 - 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.1.579 a 1.602, o qual exige da Interessada o recolhimento da importância de **R\$ 6.623.909,09**, acrescida de multa de ofício de 75% e juros de mora, a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – **IRPJ**, correspondente aos anos calendário de **2012, 2013, 2014 e 2015**, além de **Multa Exigida Isoladamente**, da ordem de **R\$ 3.932.691,05**, (Falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimado).

Segundo consta no Auto de Infração de IRPJ, foram apuradas as seguintes infrações:

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS

INFRAÇÃO: DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS

Excesso de despesas de PIS/COFINS, declaradas na Demonstração do Resultado, produzido pela não dedução dos respectivos créditos da apuração não cumulativa, conforme descrito no Relatório de Auditoria Fiscal, anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	
Multa (%)		
31/12/2012	3.479.949,00	75%
31/12/2013	3.424.973,61	75%
31/12/2014	3.237.360,85	75%
31/12/2015	3.374.801,27	75%

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2015:

Art 6º, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99

Art. 3º, § 10, da Lei nº 10.833/2003.

Art. 35 da Lei nº 12.058/2009.

ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

INFRAÇÃO: EXCESSO DE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO

Valor indeudável de juros pagos ou creditados a título de remuneração do capital próprio 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>	
31/12/2012	3.035.352,37
31/12/2013	899.551,92
31/12/2014	826.099,24

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2014:

Art 6º, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

Art. 9º da Lei nº 9.249/95.

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 249, inciso I, e 347, do RIR/99

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 nº 5.172/66, 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>	
31/12/2012	2.646.864,32
31/12/2013	3.233.580,81
31/12/2014	3.669.740,96
31/12/2015	3.471.907,52

*Enquadramento Legal**Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2015:**Art 6º, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.**Art. 41, § 1º da Lei nº 8.981/1995.**Art. 3º da Lei nº 9.249/95.**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 1 (fls.1.603 a 1.622)

Decorrente de uma infração apontada no Auto de IRPJ, foi efetuado o lançamento de **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL**, conforme Auto de Infração de fls.1.603 a 1.622, da ordem de **R\$ 756.859,31**, também acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora, além de **Multa Exigida Isoladamente de R\$ 1.419.524,23**, (Falta de recolhimento da CSLL sobre base de cálculo estimado).

No Auto de Infração **CSLL 1**, 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 nº 5.172/66, 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>	

31/12/2012	2.646.864,32	75%
------------	--------------	-----

31/12/2013	3.233.580,81	75%
------------	--------------	-----

31/12/2014 3.669.740,96 75%

31/12/2015 3.471.907,52 75%

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2012:

Art. 41, § 1º da Lei nº 8.981/1995.

Art. 3º da Lei nº 9.249/95.

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.

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

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 39 da Medida Provisória nº 563/12.

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2013 e 31/12/2015:

Art. 41, § 1º da Lei nº 8.981/1995.

Art. 3º da Lei nº 9.249/95.

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. 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.

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

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

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.

[...]

Auto de Infração CSLL 2 (fls.1.623 a 1.637)

Decorrente das demais infrações apontadas no Auto de IRPJ, foi efetuado o lançamento de **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL**, conforme Auto de Infração de fls.1.623 a 1.637, da ordem de **R\$ 1.645.027,92**, também acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora.

No Auto de Infração **CSLL 2**, como lançamento decorrente constam apuradas as seguintes infrações:

CUSTOS/ DESPESAS OPERACIONAIS/ ENCARGOS

INFRAÇÃO: CUSTOS/ DESPESAS OPERACIONAIS/ ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS

Excesso de despesas de PIS/COFINS, declaradas na Demonstração do Resultado, produzido pela não dedução dos respectivos créditos da apuração não cumulativa, conforme descrito no Relatório de Auditoria Fiscal, anexo.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Apurado (R\$)</i>	
<i>Multa (%)</i>		
31/12/2012	3.479.949,00	75%
31/12/2013	3.424.973,61	75%
31/12/2014	3.237.360,85	75%
31/12/2015	3.374.801,27	75%

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2012:

[...]

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2013 e 31/12/2015:

[...]

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

INFRAÇÃO: JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO PAGOS OU CREDITADOS

Valor indedutível de juros pagos ou creditados a título de remuneração do capital próprio 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>		
31/12/2012	3.035.352,37	75%
31/12/2013	899.551,92	75%
31/12/2014	826.099,24	75%

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2012:

[...]

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2013 e 31/12/2014:

[...]

Eis o que consta no **RELATÓRIO DE AUDITORIA FISCAL** (fls.1.565 a 1.578), peça integrante do Auto de Infração, onde se detalham as irregularidades apontadas, de forma resumida (eventuais destaques são do original):

1. Tributos e contribuições com exigibilidade suspensa

Na resposta ao Termo de Intimação 01, fls. 52-54, após pedido de prorrogação de prazo, 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, ficou evidente para fiscalização a tentativa do contribuinte em alegar que esta seria uma questão sem reflexo na apuração do imposto de renda e da contribuição social. No entanto, não foram apresentados documentos comprobatórios juntamente com sua resposta.

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, fls.90-93.

[...]

O fiscalizado apresentou, então, o LALUR, em meio magnético, e, em relação às ações judiciais entregou apenas os depósitos judiciais, fls.97-136 e 534-577, as planilhas de apuração dos valores suspensos, e as cópias das DCTF, fls.137-533 e 587-590. Apesar de não ter mencionado em sua resposta, fls.95-95, a questão da ação judicial, afirmou à fiscalização que essas ações judiciais ainda continuavam ativas e que não haviam sido denegadas pelas instâncias superiores.

A fiscalização constatou também que o contribuinte deu continuidade a esse procedimento nos anos-calendário 2013, 2014 e 2015, sendo a ação fiscal ampliada para inclusão desses períodos.

O §1º do art.41 da Lei nº 8.981/95, que é reproduzido no art.344 do RIR/99, nitidamente, estabelece que os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art.151 da Lei nº 5.172/66, não são dedutíveis na determinação do lucro real, haja ou não depósito judicial. A SCI nº 9 COSIT, de 18 de junho de 2012, por sua vez, ampliou esse entendimento também para o inciso 151 do CTN.

Portanto, não há dúvidas que o procedimento adotado pelo fiscalizado de não adicionar ao lucro real os tributos e contribuições com exigibilidade suspensa, não encontra amparo na legislação tributária.

Esses valores foram levantados e adicionados de ofício à apuração do lucro real, de acordo com a legislação do Imposto de Renda. Planilhas extraídas das DCTF foram juntadas ao processo fls.1441-1456. Nas DIPJ dos anos-calendário 2012 e 2013, fls.686-816, na Ficha 09⁴ – Demonstração do Lucro real – PJ em Geral, Linha 31 – Tributos com Exigibilidade Suspensa, pode-se verificar a não adição.

Para os dos anos-calendário 2014 e 2015, a partir da ECF e e-LALUR, fls.1485-1486 e 1513-1517, Também pode-se confirmar que não houve adição dos tributos com exigibilidade suspensa.

[...]

2. Despesas não dedutíveis

Analisando as DCTF entregues pelo fiscalizado e comparando-as com as DIPJ, verificamos diferenças entre os valores declarados de PIS/COFINS nas DCTF e o valor declarado pelo contribuinte em DIPJ, reduzindo o resultado do período para apuração do lucro, na Ficha 06-A – Demonstração do Resultado – PJ em Geral, linhas: 12. (-) Cofins e 13. (-) PIS/Pasep.

Foram encontradas diferenças em relação aos anos-calendário 2012, 2013, 2014 e 2015, fls.1457-1472 e 1477-1484, 1487/1488. Em relação a 2014 e 2015, a comparação foi feita com a ECF entregue no ambiente do SPED.

Essas diferenças, conforme se constata nas DACON do contribuinte, tem origem nos créditos da não cumulatividade que não foram deduzidos das contribuições nos valores declarados na demonstração do resultado, mas foram diminuídos nas contribuições declaradas nas DCTF.

A legislação que trata da matéria, como o §10 do art.3º da Lei nº 10.833, o art.35 da Lei nº 12.058/2009, determinam que as pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração não cumulativa deverão apurar e registrar, de forma segregada, os créditos da não cumulatividade que não constituem receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.

Também, o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF nº 3/2007, no mesmo sentido, segue afirmando que o procedimento técnico-contábil recomendável para registro desses créditos consiste em considerá-los como ativo fiscal, no entanto, o contribuinte pode adotar procedimento diverso desde que não afete o Resultado Fiscal.

[...]

Assim, o fiscalizado foi intimado, através do termo de Intimação Fiscal nº 05, fls.622-628, a indicar o procedimento adotado para registro daquelas diferenças relativas aos créditos da não cumulatividade verificados nos anos-calendário 2012 a 2015, bem como as contas contábeis e lançamentos de contabilização.

O intimado apresentou uma resposta muito vaga, fls.633-664, aduzindo uma série de informações que sequer haviam sido questionadas na intimação, mas se omitiu em relação à questão principal das diferenças relativas aos mencionados créditos da não cumulatividade.

Assim, a fiscalização glosou as diferenças encontradas por falta de comprovação de que houve ajuste, realizado pelo fiscalizado com vista a evitar reflexo nos resultados. Foram feitas planilhas demonstrativas dos valores glosados, juntadas ao processo fls. 1518-1521.

3. Excesso de juros sobre capital próprio

Analisando o LALUR do ano-calendário 2012, fls. 669-677, a fiscalização constatou exclusões na apuração do Lucro Real com a denominação “Juros sobre capital”, totalizando R\$ 5.338.472,00.

O contribuinte foi intimado, através do termo de Intimação Fiscal nº 04, fls. 602-604, a prestar os esclarecimentos acerca desses lançamentos, inclusive a apresentar as memórias de cálculo dos valores escriturados como exclusão no LALUR, acompanhados dos documentos comprobatórios e sua contabilização.

Cabe destacar nesse ponto que o fiscalizado, em diversos momentos da auditoria solicitou prorrogação de prazo para atendimento de parte das intimações, com o argumento de que dificuldades internas estariam impedindo o pronto atendimento das mesmas. A fiscalização foi sensível aos pedidos do contribuinte e, na busca da verdade material, dilatou os prazos. No entanto, o fiscalizado ao atender as intimações apresentava respostas vagas, demandando outros esclarecimentos. Isso aconteceu também nessa questão dos Juros sobre o Capital Próprio.

[...]

Logo, a fiscalização efetuou sua verificação com base nas informações disponíveis ao fisco, conforme será detalhado a seguir, e constatou que houve excesso de Juros sobre o Capital Próprio, deduzidos nos períodos de 2012 a 2015.

[...] As planilhas demonstrativas dos cálculos e ajustes efetuados pela fiscalização foram juntadas ao processo fls. 1522-1543.

[...]

Em 2012 a fiscalização identificou que houve erros no LALUR, na soma dos JCP declarados mensalmente e o valor acumulado; como também, registro de R\$ 337.000,00, em setembro, no que não foi contabilizado. Essas questões foram englobadas na glossa efetuada nesse período. A partir do saldo das contas do Patrimônio Líquido de 2011, foram destacadas aquelas consideradas como Base de Cálculo do JCP. Também foram identificadas as contas com valores redutores em 2012, ajustando-se a Base de Cálculo do JCP tanto no cálculo anual, como mensalmente, na apuração das Estimativas. Por fim, foram considerados os limites legais, quanto à dedutibilidade do JCP.

Em 2013 a fiscalização, a partir do saldo das contas do Patrimônio Líquido de 2012, destacou aquelas consideradas como Base de Cálculo do JCP. Também foram identificadas as contas com valores redutores em 2013, ajustando-se a Base de Cálculo do JCP tanto no cálculo anual, como mensalmente, na apuração das Estimativas. Por fim, foram considerados os limites legais, quanto à dedutibilidade do JCP.

Em 2014 a fiscalização, igualmente, a partir do saldo das contas do Patrimônio Líquido de 2013, destacou aquelas consideradas como Base de Cálculo do JCP sobre as quais efetuou o cálculo do JCP tanto o anual, como mensalmente, na apuração das Estimativas. Por fim, foram considerados os limites legais, quanto à dedutibilidade do JCP.

Em 2015 a fiscalização, outra vez a partir do saldo das contas do Patrimônio Líquido de 2014, destacou aquelas consideradas como Base de Cálculo do JCP sobre as quais efetuou o cálculo do JCP, encontrando-se valores a serem glosados nos meses de janeiro a maio na apuração das Estimativas.

Foram elaboradas planilhas com os demonstrativos dos valores apurados e glosados pela fiscalização, tanto na apuração anual como mensal, fls.1543, que foram usados para lançamento dos créditos tributários devidos.

[...]

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. 1441-1456, que foram demonstradas nas planilhas juntadas fls.1513-1517.

As planilhas demonstrativas das diferenças, provenientes dos créditos da não cumulatividade que não foram deduzidos na demonstração do resultado, tanto anuais como mensais foram juntadas fls.1518-1521.

Em relação ao excesso de Juros sobre o Capital Próprio, também foram elaboradas planilhas com o resultado anual e mensal do levantamento feito pela fiscalização, fls.1543.

A demonstração da totalização desses valores mensais encontra-se na planilha do ANEXO 02 do relatório.

1.2. Lançamentos do IRPJ e CSLL

Os valores referidos acima foram integralmente adicionados na apuração reconstituída do IRPJ e CSLL, sendo efetuados os lançamentos, relativo ao ano-calendário 2012, 2013, 2014 e 2015, com a consequente multa de ofício e os acréscimos legais. Foram considerados no lançamento os débitos declarados em DCTF, fls.1473-1476.

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

A fiscalização constatou que houve erro no preenchimento das DIPJ dos anos calendários 2012 e 2013, onde se verifica a 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 dos anos-calendário 2012 e 2013. Em relação a 2014 e 2015, e-Lalur e e-Lacs extraídos da Escrituração Contábil Fiscal – ECF, fls.1544-1556. Essa apuração está demonstrada nas planilhas do ANEXO 03.

[...]

DA IMPUGNAÇÃO

A seguir, a impugnação apresentada, resumidamente:

Da Impugnação ao IRPJ (fls.1.646 a 1.665):

- 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 TESOURO 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.

Por fim alegou que:

Como se não bastasse, mesmo que se entendesse, por absurdo, que após a Lei 9.703/98, os “depósitos” judiciais continuam indedutíveis, certo é que estariam completamente desacertados os valores constantes da autuação.

- B) AUTUAÇÃO POR DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS

- com base no Ato Declaratório Interpretativo SRF 3, de 29/03/2007, a fiscalização autuou a Defendente por entender que os valores correspondentes aos créditos de PIS e COFINS não cumulativos tomados pela contribuinte, na aquisição de insumos, inclusive, produtos intermediários, teriam sido aproveitados como despesa, reduzindo a base de cálculo do IRPJ e CSLL, nos anos 2012, 2013, 2014 e 2015;
- ESTE FATO NÃO OCORREU!
- a empresa não usa os valores do PIS, COFINS (e também ICMS), pagos nas aquisições, para reduzir a base de cálculo da provisão de IRPJ e CSLL, nem efetivamente reduz a base de cálculo de IRPJ e CSLL com tais valores;
- a defendant, ao dar entrada nos produtos intermediários/insumos adquiridos, registra no seu estoque o valor das notas fiscais COM EXCLUSÃO do PIS, COFINS (e ICMS), cobrados pelo fornecedor, mantendo registrado em estoque o valor líquido;
- os valores excluídos da conta de estoque, correspondentes ao PIS e COFINS (e ICMS), são provisionados na conta de obrigações a pagar dos correspondentes tributos, para serem abatidos do provisionamento PIS, COFINS (e ICMS), APURADOS NA VENDA;
- assim, as alíquotas de PIS e COFINS incidentes, na saída das mercadorias produzidas, pela defendant, relativas ao seu faturamento, incidem sobre o valor final SEM CONSIDERAÇÃO DOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS, que haviam sido excluídos do valor do estoque;
- portanto, ao contrário do entendido pela fiscalização, os créditos de PIS e COFINS não reduzem o resultado operacional da defendant, não reduzindo a base de cálculo do IRPJ e CSLL, como erroneamente entendido pela fiscalização.

- C) SUPOSTO EXCESSO DE JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO

- a Fiscalização autuou a Defendente entendendo que ela reduziu indevidamente a base de cálculo do IRPJ e CSLL, mediante dedução, em excesso, de juros sobre o capital próprio, nos anos de 2012, 2013 e 2014;
- na forma do art. 9º da Lei 9.249/95, com as alterações posteriores, a pessoa jurídica pode deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualmente a acionista, a título de remuneração pelo capital próprio, calculado sobre a conta do patrimônio líquido e limitado à variação, “pro rata die”, da TJLP, ficando condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados ou reservas de lucros, em montante igual ou superior a duas vezes os juros a serem pagos ou creditados;
- Note-se que, nos anos em questão (2012, 2013 e 2014), NÃO EXISTEM AS LIMITAÇÕES advindas pela Lei 12.973/14, que entrou em vigor em 1º de janeiro de 2015, notadamente as restrições de consideração de contas de patrimônio líquido, para efeito de remuneração dos juros sobre o capital próprio;
- Ora, o patrimônio líquido da Defendente foi de R\$ 76.118.000,00 em 31 de dezembro de 2012; R\$ 78.014.000,00 em 31 de dezembro de 2013 e R\$ 79.352.000,00 em 31 de dezembro de 2014, (Balanços publicados, Doc. Anexo II);
- após indicar as variações da TJLP em 2012, 2013 e 2014, alega, por fim, que RESPEITOU os limites legais, ou seja, aplicou a título de juros sobre o capital próprio, os percentuais da variação da TJLP, sobre seu patrimônio líquido, até o limite de 50% dos lucros, computados antes da dedução dos juros, de lucros acumulados e reservas de lucros;
- assim, não ocorreu o excesso de juros sobre o capital próprio;

- D) 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; por fim, solicita a realização de perícias, indicando perito e os quesitos que entende devam ser examinados."

O Acórdão de Impugnação nº **07-41.542 - 6ª Turma da DRJ/FNS** considerou a Impugnação Improcedente, conforme a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2012, 31/12/2013, 31/12/2014, 31/12/2015

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.

Resultado Contábil. Contribuições PIS/COFINS. Créditos Não Comprovados.

A existência de diferenças entre os valores de PIS/COFINS declarados em DCTF e na DACON, é perfeitamente natural se a empresa utiliza-se do regime da não cumulatividade na apuração das contribuições devidas (a pagar). Entretanto, se a alegação de que se tratariam de utilização de créditos destas contribuições não restou devidamente comprovada, cabível a glosa das diferenças.

Juros sobre o Capital Próprio. Excesso. Limite Legal.

Constatada a existência de pagamento/creditamento de importâncias a título de Juros sobre o Capital Próprio em montante superior ao limite legal permitido, impõe-se a glosa do excesso.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/12/2012, 31/12/2013, 31/12/2014, 31/12/2015

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

Data do fato gerador: 31/12/2012, 31/12/2013, 31/12/2014, 31/12/2015

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.

Preliminar

Alegação de nulidade da decisão de primeira instância pro cerceamento de defesa

O recorrente alega que ocorreu cerceamento de defesa, pelo indeferimento da prova pericial tempestivamente requerida, o que em seu entendimento revelou desrespeito ao direito de ampla defesa e do contraditório.

O requerente requer que seja acolhida a preliminar de cerceamento de defesa, decretada nulidade do julgamento e determinada a baixa dos autos em diligência para realização da prova pericial quanto ao reflexo no resultado dos valores de PIS/COFINS e alegado excesso de juros sobre capital próprio. Apresenta as seguintes razões:

Na Impugnação, a Recorrente justificou que é empresa industrial de porte, com milhares de notas fiscais emitidas e recebidas no período fiscalizado, bem como documentação decorrente do cumprimento de suas obrigações acessórias, o que tornaria impossível, dentro das limitações próprias do Processo Eletrônico, a juntada de tanta documentação.

Inclusive por tal razão, pediu a Impugnante fosse determinada a realização de perícia, como expressamente previsto no artigo 38 da Lei 9784/99, que regula a tramitação dos processos administrativos federais;

Para tanto, a Impugnante apresentou, já na impugnação, seus quesitos e também seu assistente técnico, tudo do seguinte teor:

[...]

Os julgadores de Primeira Instância INDEFERIRAM o pedido, sob o fundamento de que existiria "quadro probatório inequívoco da situação fática e jurídica apurados na ação fiscal";

"Data máxima venia", não é assim. A Recorrente, ao dar entrada nos produtos intermediários/inssumos adquiridos, registra no seu estoque o valor das Notas Fiscais COM EXCLUSÃO do PIS. COFINS e ICMS), cobrados pelo fornecedor, mantendo registrado em estoque apenas o valor líquido:

Os valores excluídos da conta de estoque, correspondentes aos tributos PIS e COFINS (e ICMS), são provisionados na conta de obrigações a pagar dos correspondentes tributos, para serem abatidos do provisionamento PIS, COFINS (e ICMS), APURADOS NAS VENDAS. Assim, tais tributos, que repercutem, não são aproveitados como despesa operacional, pela Recorrente, mas apenas reduzidos, como créditos, dos mesmos tributos incidentes na saída das mercadorias e faturamento.

Assim, as alíquotas de PIS e COFINS incidentes, na saída das mercadorias produzidas, pela defendant, relativas ao seu faturamento, incidem sobre o valor final SEM CONSIDERAÇÃO DOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS, que haviam sido excluídos do valor do estoque;

Tal forma de contabilização DEMANDARIA E DEMANDA PROVA PERICIAL TÉCNICA, para verificação da veracidade das alegações.

Também no que se refere ao alegado excesso de juros sobre o capital próprio, a Recorrente RESPEITOU os limites legais, ou seja, aplicou, a título de juros sobre o capital próprio, os percentuais da variação da TJLP sobre seu patrimônio líquido ajustado, sem o ajuste de avaliação patrimonial, até o limite de 50% dos lucros, computados antes da dedução dos juros, de lucros acumulados e reservas de lucros.

A prova pericial, no entender da Recorrente, melhor explicaria tal procedimento e também demonstraria que não ocorreu qualquer excesso de juros sobre o capital próprio;

Portanto, ocorreu autêntico cerceamento de defesa, pelo indeferimento da prova pericial tempestivamente requerida, revelando desrespeito ao direito de ampla defesa c do contraditório, da Recorrente.

Em face da documentação que compõe os autos, a Turma Julgadora *a quo* não vislumbrou a necessidade desse procedimento, pois entendeu que existe um quadro probatório inequívoco da situação fática e jurídica apurados na ação fiscal, conforme Acórdão de Impugnação :

Pelo que se extrai do quesito proposto pelo impugnante, este busca a realização de “[...] perícias contábeis a fim identificar

os valores corretos de lançamento, a teor do que prescreve o art. 16, inciso IV, do Decreto n.o 70.235/72.”

Entretanto, em face da documentação que compõe os autos, não se vislumbra a necessidade deste procedimento, isso porque existe um quadro probatório inequívoco da situação fática e jurídica apurados na ação fiscal.

Ainda com relação à diligencia ou perícia, tem-se que consiste de um procedimento destinado a levar conhecimento técnico e especializado ao julgador, a fim de comprovar a veracidade de certo fato ou circunstância, a fim de auxiliá-lo em seu livre convencimento. Isto posto, é indiscutível que no presente caso, não há motivos que justifiquem a realização deste procedimento, pois estão presentes nos autos os elementos necessários ao deslinde das questões de fato e de direito.

Por definitivo, é de se esclarecer que cabe à autoridade julgadora de primeira instância a decisão de realização de diligencia ou perícia, quando esta entendê-la necessária. Este é o procedimento previsto no art. 18 do Decreto 70.235/72, conforme transrito:

[...]

Dessa forma, com base no dispositivo citado, indefiro o pedido de perícia apresentado pelo impugnante.

Deduz-se que não houve cerceamento de defesa no indeferimento do requerimento de prova pericial, pois a autoridade julgadora de primeira instância entendeu que essa seria prescindível, pois entendeu que estão presentes nos autos os elementos necessários ao deslinde das questões de fato e de direito. Esse procedimento teve como base legal o art. 18 do Decreto 70.235/72, *in verbis*:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Desta forma, voto no sentido de rejeitar a alegação de nulidade da decisão de primeira instância por cerceamento de defesa.

Mérito**Legalidade da adição ao lucro real dos tributos e contribuições com exigibilidade suspensa**

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 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, 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 consequente 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, apostou 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 DEPÓSITO, 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 TRANSFERÊNCIA do dinheiro do contribuinte para a União, não havendo, pois, motivos para se discriminhar 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 indeutíveis, 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 assuma 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 de 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 assuma 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.

Da autuação por despesas não dedutíveis

A fiscalização glosou as diferenças encontradas, entre os valores declarados de PIS/COFINS nas DCTF e o declarado pelo contribuinte em DIPJ/ECF, por falta por falta de comprovação de que houve qualquer ajuste, realizado pelo fiscalizado com vista a evitar reflexo nos resultados, conforme Relatório de Auditoria Fiscal:

Analisando as DCTF entregues pelo fiscalizado e comparando-as com as DIPJ, verificamos diferenças entre os valores declarados de PIS/COFINS nas DCTF e o declarado pelo contribuinte em DIPJ, reduzindo o resultado do período para apuração do lucro, na Ficha 06A - Demonstração do Resultado - PJ em Geral, linhas: 12. (-) Cofins e 13. (-) PIS/Pasep.

Foram encontradas diferenças em relação aos anos-calendários 2012, 2013, 2014 e 2015, fls. 1457-1472 e 1477-1484, 1487/1488. Em relação a 2014 e 2015, a comparação foi feita com a ECF entregue no ambiente do SPED.

Essas diferenças, conforme se constata nas DACON do contribuinte, têm origem nos créditos da não cumulatividade que não foram deduzidos das contribuições nos valores declarados na demonstração do resultado, mas foram diminuídos nas contribuições declaradas nas DCTF.

A legislação que trata da matéria, como o § 10 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, o art. 35 da Lei nº 12.058/2009, determinam que as pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração não cumulativa deverão apurar e registrar, de forma segregada, os créditos da não cumulatividade que não constituem receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.

Também, o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF nº 3/2007, no mesmo sentido, segue afirmando que o procedimento técnico-contábil recomendável para registro desses créditos consiste em considerá-los como ativo fiscal, no entanto, o contribuinte pode adotar procedimento diverso desde que não afete o Resultado Fiscal.

É certo que a forma de escriturar essas operações é de livre escolha dos contribuintes dentro dos princípios técnicos da Contabilidade, desde que não haja reflexo na apuração do resultado. Porém, o contribuinte é obrigado a manter os

comprovantes da metodologia adotada para apresentação ao fisco, caso tenha que demonstrar a observância dessas prescrições.

Assim, o fiscalizado foi intimado, através do Termo de Intimação Fiscal nº 05, fls. 622-628, a indicar o procedimento adotado para registro daquelas diferenças relativas aos créditos da não cumulatividade verificados nos anos-calendários 2012 a 2015, bem como as contas contábeis e lançamentos de contabilização.

O intimado apresentou uma resposta muito vaga, fls. 633-664, aduzindo uma série de informações que sequer haviam sido questionadas na intimação, mas se omitiu em relação à questão principal das diferenças relativas aos mencionados créditos da não cumulatividade.

Em sua impugnação o contribuinte alega que, ao contrário do entendido pela fiscalização, os créditos de PIS e COFINS não reduzem o resultado operacional da defendant, não reduzindo a base de cálculo do IRPJ e CSLL, como erroneamente entendido pela fiscalização, explica-se:

- *a empresa não usa os valores do PIS, COFINS (e também ICMS), pagos nas aquisições, para reduzir a base de cálculo da provisão de IRPJ e CSLL, nem efetivamente reduz a base de cálculo de IRPJ e CSLL com tais valores;*
- *a defendant, ao dar entrada nos produtos intermediários/insumos adquiridos, registra no seu estoque o valor das notas fiscais COM EXCLUSÃO do PIS, COFINS (e ICMS), cobrados pelo fornecedor, mantendo registrado em estoque o valor líquido;*
- *os valores excluídos da conta de estoque, correspondentes ao PIS e COFINS (e ICMS), são provisionados na conta de obrigações a pagar dos correspondentes tributos, para serem abatidos do provisionamento PIS, COFINS (e ICMS), APURADOS NA VENDA;*
- *assim, as alíquotas de PIS e COFINS incidentes, na saída das mercadorias produzidas, pela defendant, relativas ao seu faturamento, incidem sobre o valor final SEM CONSIDERAÇÃO DOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS, que haviam sido excluídos do valor do estoque;*

A turma julgadora de primeira instância reconheceu que a utilização de créditos de PIS/COFINS permite a dedução dos créditos na apuração do valor devido das contribuições, entretanto considerou que o contribuinte não apresentou as contas contábeis que respaldassem seu procedimento e nem conseguiu demonstrar, por meio das planilhas apresentadas, que as diferenças apontadas seriam um equívoco fiscal, de modo que se manteve o lançamento das glosas, **por falta de comprovação da existência de créditos de PIS/COFINS**. Transcreve-se excertos da decisão de piso:

Conforme relatoriado, a Fiscalização verificou existência de diferenças entre os valores das contribuições de PIS e COFINS informadas na DCTF e DIPJ, tendo efetuado a glosa relativa às diferenças encontradas por entender que os "...créditos da não cumulatividade que não foram deduzidos das contribuições nos valores declarados na demonstração do resultado, mas foram diminuídos nas contribuições declaradas nas DCTF."

Oportuno reproduzir como foi apurado o valor tributável, para tanto nos valemos de excerto do Relatório Fiscal, como, por exemplo, os dados do ano calendário de 2012:

Fonte: Demonstrativo Diferença Créditos PIS COFINS

2012	DIPJ (*)	DCTF	DIFERENÇA
COFINS	5.879.171,41	3.019.306,25	2.859.865,16
PIS/Pasep	1.275.592,13	655.508,29	620.083,84
<i>Valor Tributável</i>		3.479.949,00	

() Estes valores estão informados como redutores da Receita Bruta na Ficha 06A – Demonstração do Resultado – PJ Em Geral (fls.686/750).*

Se a empresa opera, relativamente a estas contribuições, no regime da não-cumulatividade, e a Fiscalização reconhece tal procedimento, natural que, para fins de apurar e recolher as contribuições a pagar, possam os valores informados nas DCTF apresentarem valores inferiores aos constantes nas DIPJ, por força da utilização de eventuais créditos (destas contribuições) disponíveis na empresa.

Para fins de apuração do lucro líquido, entretanto, forçoso examinar se o procedimento de contabilização alardeado pela Contribuinte está adequadamente refletido na sua apuração do CMV – Custo das Mercadorias Vendidas.

A Lei nº 10.833 de 2010, citada no Auto de Infração, é bem clara quanto à utilização do benefício fiscal. Vejamos alguns de seus dispositivos:

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento). (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

[...]

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

§ 10. O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.

Então, os créditos das contribuições sociais em exame constituem-se em uma dedução do valor devido das contribuições, entretanto, sendo por demais óbvio que permanece intacta a possibilidade de dedução das contribuições (despesas) incidentes sobre vendas na demonstração do resultado, isto porque as contribuições que dariam origem aos créditos não estão computadas no estoque.

*A Fiscalização solicitou, por meio do **Termo de Intimação Fiscal 005**, que a contribuinte explicasse o porque destas diferenças, entre os valores informados nas DCTF e na DIPJ, “acompanhados de documentação hábil e idônea que a comprovem, juntamente com a indicação das **contas contábeis e sua contabilização**.” [o destaque é da Intimação].*

Em atendimento, a Contribuinte esclareceu:

01 - Anexo, lhe está sendo encaminhado CD onde consta arquivo com a demonstração dos valores que representam a apuração mensal de PIS e COFINS relativas, essas informações, a 2012 e 2013.

02 - Tem a prestar a informação de que adota o sistema de não-cumulatividade, conforme estabelecido em legislação em vigor, para apuração de ambas as contribuições (PIS e COFINS), conforme constante de memória de cálculo que anexo, lhe estão sendo encaminhadas e que servirão para verificação e conferência do demonstrativo constante do CD, anexo.

A Fiscalização partiu para a glosa das diferenças, porque, em seu entendimento, a resposta da Contribuinte não teria sido satisfatória:

O intimado apresentou uma resposta muito vaga, fls.633-664, aduzindo uma série de informações que sequer haviam sido questionadas na intimação, mas se omitiu em relação à questão principal das diferenças relativas aos mencionados créditos da não cumulatividade.

Assim, a fiscalização glosou as diferenças encontradas por falta de comprovação de que houve ajuste, realizado pelo fiscalizado com vista a evitar reflexo nos resultados. Foram feitas planilhas demonstrativas dos valores glosados, juntadas ao processo fls. 1518-1521.

Conforme reproduzimos acima, a resposta da Contribuinte, aparentemente, parece dirigida ao que foi demandado,

entretanto, apesar de parcial (pois nada respondeu referente aos anos de 2014 e 2015), a resposta dada, realmente, não consegue atingir ao demandado na intimação fiscal: a explicação das diferenças apontadas entre os valores das contribuições de PIS e de COFINS.

As planilhas trazidas (acostadas às fls.633 a 644) pela Contribuinte em resposta ao Termo de Intimação Fiscal 005, apontam a apuração dos valores mensais das contribuições de PIS e de COFINS a recolher, de 2012 e 2013, que serviram de base para as informações na DCTF, entretanto, em uma leitura atenta das planilhas não se consegue ver nenhuma dedução por conta de créditos de PIS/COFINS.

Estas contribuições assim apuradas estão reproduzidas nos Demonstrativo das Diferenças PIS/COFINS mensais (fls.1.520 a 1.521), elaborada pela Fiscalização, revelando-se inferiores àquelas informadas nos respectivos meses na DACON.

Reitere-se, em 2014 e 2015, nada informou em atendimento àquela intimação quanto às diferenças apontadas.

Agora, em sede de impugnação, a Impugnante simplesmente descreve, teoricamente, o seu procedimento de contabilização onde procura, com isto, demonstrar que não houve qualquer afetação negativa na demonstração do resultado dos anos calendário de 2012 a 2015.

O procedimento contábil em questão (contabilização dos estoques pelos valores líquidos das contribuições de PIS e COFINS), se assim conduzido, apresentará o CMV (custo de mercadorias vendidas) líquido das contribuições, não acarretando, portanto, redução indevida no resultado. Entretanto, como afirmou a Fiscalização, após o recebimento das planilhas da Contribuinte, não há qualquer dado e/ou esclarecimento que explique as diferenças apontadas, no que estou de inteiro acordo.

Reitere-se, a utilização de créditos de PIS/COFINS, como estabelecido no dispositivo legal pertinente, supra transcrito, permite a dedução dos créditos na apuração do valor devido das contribuições, entretanto, a Contribuinte não apresentou as contas contábeis que respaldassem seu procedimento e nem conseguiu demonstrar, por meio das planilhas apresentadas, que as diferenças apontadas seriam um equívoco fiscal, de modo que se mantém o lançamento das glosas, por absoluta falta de comprovação da existência de créditos de PIS/COFINS.

Observa-se que no resultado do acórdão de primeira instância foi mantido o lançamento, por maioria de votos, vencidos os julgadores Murillo Lo Visco e Ricardo Rodolfo Pering que votaram pela improcedência do lançamento relativo a glosa de despesas (excesso) de Pis/Cofins, com Declaração de Voto apresentada pelo julgador Murillo Lo Visco.

Na referida declaração de voto entendeu-se que o lançamento é improcedente quanto às diferenças encontradas, entre os valores declarados de PIS/COFINS nas DCTF e o declarado pelo contribuinte em DIPJ/ECF, pois a glosa se deu por "excesso de despesas de PIS/COFINS, declaradas na Demonstração do Resultado". Ou seja, a Autoridade Fiscal claramente entendeu - de maneira equivocada - que nas linhas da Demonstração do Resultado referentes às deduções da receita bruta, as contribuições deveriam ser registradas pelo valor já descontado pelos créditos da não-cumulatividade. Transcreve-se excertos referida declaração:

No presente caso, a Autoridade Fiscal esclarece que detectou "diferenças entre os valores declarados de PIS/COFINS nas DCTF e o declarado pelo contribuinte em DIPJ, reduzindo o resultado do período". Ainda segundo a Autoridade Fiscal, o procedimento adotado pela Contribuinte gerou um "excesso de despesas de PIS/COFINS, declaradas na Demonstração do Resultado, produzido pela não dedução dos respectivos créditos da apuração não cumulativa".

Em sua defesa, a Contribuinte alegou que "a empresa não usa os valores do PIS, COFINS (e também ICMS), pagos nas aquisições, para reduzir a base de cálculo da provisão de IRPJ e CSLL, nem efetivamente reduz a base de cálculo de IRPJ e CSLL com tais valores".

Ao apreciar essa matéria, o Relator deixou bastante claro que, para as pessoas jurídicas submetidas à não-cumulatividade das contribuições, é natural que exista diferença entre o valor desses tributos declarados em DCTF e o que consta como dedução da receita bruta na Demonstração do Resultado, justamente por conta dos créditos da não-cumulatividade. No entanto, o Relator seguiu seu Voto na linha de que é "forçoso examinar se o procedimento de contabilização adotado pela Contribuinte está adequadamente refletido na sua apuração do CMV – Custo das Mercadorias Vendidas". Desse modo, considerando que a Contribuinte não apresentou elementos que demonstrassem a forma pela qual foram contabilizadas as aquisições, o Relator entendeu que o lançamento fiscal deveria ser mantido quanto a essa infração.

Não discordo do fato de que possam existir repercuções no custo, a depender do procedimento de contabilização das aquisições. De fato, todos sabemos que, caso o adquirente não leve a estoque as compras pelo valor líquido dos tributos recuperáveis, ao serem vendidas as mercadorias (ou os produtos nos quais foi incorporada matéria-prima adquirida de terceiros), o custo estará superdimensionado, justamente em valor equivalente aos créditos da não-cumulatividade.

Mas não é esse o ponto da minha discordância. Com a devida vénia, quem trouxe essa discussão de CMV aos autos foi o Relator, e não a Autoridade Fiscal. Nesse sentido, não se pode olvidar que, segundo consta no Auto de Infração, a glosa se deu por "excesso de despesas de PIS/COFINS, declaradas na Demonstração do Resultado". Ou seja, a Autoridade Fiscal claramente entendeu - de maneira equivocada a meu ver - que nas linhas da Demonstração do Resultado referentes às

deduções da receita bruta, as contribuições deveriam ser registradas pelo valor já descontado pelos créditos da não-cumulatividade. Inclusive, no Termo de Verificação Fiscal, referindo-se à diferença entre os valores que constam na DCTF e na DIPJ, a Autoridade Fiscal deixou consignado o seguinte:

Essas diferenças, conforme se constata nas DACON do contribuinte, tem origem nos créditos da não cumulatividade que não foram deduzidos das contribuições nos valores declarados na demonstração do resultado, mas foram diminuídos nas contribuições declaradas na DCTF.

(destaque acrescido)

Trata-se, claramente, de uma impropriedade. As despesas que vão a resultado, referentes à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, são registradas em contrapartida do passivo pelo valor resultante da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, e não há que se falar em desconto de créditos nesse momento.

Aliás, os créditos da não-cumulatividade das contribuições (e também do ICMS), em nenhum momento circulam por contas de resultado. Em verdade, a única forma de o valor referente aos créditos gerados nas aquisições de mercadorias e insumos integrarem (indevidamente) a Demonstração do Resultado seria no custo (CMV ou CPV), como decorrência do registro das compras em desconformidade com as práticas contábeis encontradas no Pronunciamento Técnico nº 16 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC 16).

Mas, em nenhum momento a Autoridade Fiscal colocou o custo (CMV ou CPV) em perspectiva. Glosado não foi excesso de custo, mas sim excesso de despesa de contribuições. Aliás, além de não ter feito qualquer referência ao CMV, em nenhum momento a Autoridade Fiscal indagou a Contribuinte a respeito dos procedimentos adotados na contabilização das compras.

Sobre esse ponto, cabe observar o seguinte. A fiscalização iniciou em 10/07/2015, tendo como escopo de trabalho os anos de 2011 e 2012. Mas foi apenas por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 5, cientificado em 22/08/2017, que a Contribuinte foi intimada a apresentar as justificativas para as diferenças encontradas entre o valor das contribuições declaradas em DCTF e o valor que consta como dedução de vendas na Demonstração do Resultado, relativamente aos anos de 2012, 2013, 2014 e 2015, juntamente com a indicação das contas contábeis e sua contabilização. Inclusive, em anexo ao TIF nº 5, a Autoridade Fiscal fez constar planilhas que evidenciam as diferenças entre deduções da receita bruta e DCTF. Nada sobre CMV, a exemplo do recorte que trago abaixo:

[...]

Em resposta a essa intimação, a Contribuinte apresentou os esclarecimentos de fls. 633 a 664. De toda sorte, ainda que a

Autoridade Fiscal tenha entendido que a Contribuinte não atendeu efetivamente à intimação, fato é que a intimação se limitou a apresentar uma realidade absolutamente normal para as pessoas jurídicas submetidas ao regime da não-cumulatividade das contribuições. Exceto para os períodos em que inexista qualquer crédito a descontar (o que é absolutamente improvável para uma empresa industrial), sempre haverá diferenças entre o valor das contribuições declaradas em DCTF e o valor que constar como dedução de vendas na Demonstração do Resultado. Esse é o padrão. Esse é o normal. Esse é o "conforme a lei".

Portanto, é inegável que a autuação é improcedente nesse ponto específico. A Autoridade Fiscal considerou infracional uma realidade absolutamente normal, própria de todas as empresas que operam segundo o regime da não-cumulatividade das contribuições em pleno atendimento à legislação comercial e às normas expedidas pela autoridade contábil do País.

Se estivesse mesmo interessada em saber se os créditos poderiam estar sendo utilizados de maneira indevida para reduzir o lucro contábil, a Autoridade Fiscal deveria ter se dedicado a analisar as aquisições e o custo. Não foi o que fez, como espero ter esclarecido.

Novamente com a devida vénia, ao mencionar o CMV em seu Voto, entendo que o Relator trouxe à luz aspecto que a Autoridade Fiscal sequer cogitou. Isso sem falar que há diversas outras hipóteses de geração de créditos da não-cumulatividade das contribuições, de modo que esse tema não está restrito a mercadorias e insumos adquiridos de terceiros e, portanto, não se limitaria à análise do custo (CMV ou CPV).

Em sede de recurso, o recorrente alega que não aproveitou como despesa, reduzindo a base de cálculo do IRPJ e CSLL, nos anos 2012, 2013, 2014 e 2015, os valores correspondentes aos créditos de PIS e COFINS não cumulativos tomados na aquisição de insumos, inclusive, produtos intermediários; explica-se:

Como já exposto, a Recorrente, ao dar entrada nos produtos intermediários/insumos adquiridos, registra no seu estoque o valor das Notas Fiscais COM EXCLUSÃO do PIS, COFINS (e ICMS), cobrados pelo fornecedor, mantendo registrado em estoque o valor líquido;

Os valores excluídos da conta de estoque, correspondentes ao PIS e COFINS (e ICMS), são provisionados na conta de obrigações a pagar dos correspondentes tributos, para serem abatidos do provisionamento PIS, COFINS (e ICMS), APURADOS NAS VENDAS;

Portanto, ao contrário do entendido pela fiscalização, os créditos de PIS e COFINS não reduzem o resultado operacional

da Defendente, não reduzindo a base de cálculos do IRPJ e CSLL como erroneamente entendido pela fiscalização.

Apesar de não ler sido deferida a realização da prova pericial, que iria demonstrar cabalmente tais fatos, DOS CINCO VOTOS PROFERIDOS NO JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA, DOIS FORAM FAVORÁVEIS Á RECORRENTE, NESTE ITEM!

Como bem salientado pelos votos vencidos, é natural que existam diferenças entre o valor de PIS e COFINS, declarados na DCTF e o que consta como dedução da receita bruta na demonstração do resultado, em decorrência dos créditos relativos à própria não cumulatividade de tais exações;

Portanto, tendo a fiscalização autuado por excesso de despesas de PIS e COFINS declaradas na Demonstração de Resultado, equivocadamente entendeu que a Recorrente não teria efetuado a dedução dos créditos de tais exações incidentes nas aquisições;

A questão a ser solucionada diz respeito ao registro das contribuições nas linhas de demonstração do resultado, ou seja, se essas deveriam ser registradas pelo valor já descontados pelos créditos da cumulatividade, ou registradas em contrapartida do passivo pelo valor resultante da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, e não há que se falar em desconto de créditos nesse momento.

Confrontado o Relatório de Auditoria Fiscal com o Acórdão de Impugnação, verificam-se corretos os argumentos trazidos na Declaração de Voto, pois no caso da receita de venda, o montante do PIS e da Cofins calculado sobre essa receita deve ser demonstrado como dedução de vendas e os créditos sobre os estoques vendidos como redutor do custo das vendas, nesse sentido dispõe a Interpretação Técnica nº 01/04 do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON):

Esses tributos devem ser registrados nos diversos grupos de receitas e despesas, a fim de que os correspondentes encargos reflitam a despesa tributária relativa às transações que a geraram e, dessa forma, que a entidade apresente adequadamente a margem bruta, lucro operacional, resultado financeiro e o resultado não-operacional gerado em seu negócio. Assim, por exemplo, no caso da receita de venda, o montante do PIS e da Cofins calculado sobre essa receita deve ser demonstrado como dedução de vendas, os créditos sobre os estoques vendidos como redutor do custo das vendas e os créditos sobre despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica em conta específica redutora dessas despesas, integrando o resultado operacional.

Notas-se que a Fiscalização entendeu, por equívoco, que os valores das contribuições, nas linhas de demonstração do resultado, deveriam ser registradas pelo valor já descontados pelos créditos da cumulatividade.

Analisando as DCTF entregues pelo fiscalizado e comparando-as com as DIPJ, verificamos diferenças entre os valores declarados de PIS/COFINS nas DCTF e o declarado pelo contribuinte em DIPJ, reduzindo o resultado do período para apuração do lucro, na Ficha 06A - Demonstração do Resultado - PJ em Geral, linhas: 12. (-) Cofins e 13. (-) PIS/Pasep.

Foram encontradas diferenças em relação aos anos-calendários 2012, 2013, 2014 e 2015, fls. 1457-1472 e 1477-1484, 1487/1488. Em relação a 2014 e 2015, a comparação foi feita com a ECF entregue no ambiente do SPED.

A partir dessa premissa a Autoridade Fiscal intimou o contribuinte a comprovar as diferenças entre os valores declarados de PIS/COFINS nas DCTF e o declarado pelo contribuinte em DIPJ.

Constata-se que não houve, durante o procedimento fiscal, nenhuma análise tendente a verificar as aquisições o custo das mercadorias vendidas. Não houve nenhum intimação a respeito dos procedimentos adotados nas contabilização das compras. Como assinalado não houve glosa de custos mas sim excesso de despesa de contribuição.

Verifica-se que, como observado na declaração de voto, somente no Acórdão de Impugnação cogitou-se examinar se o procedimento de contabilização, alegado pelo recorrente, está adequadamente refletido na sua apuração do Custo das Mercadorias Vendidas.

Concorda-se que, conforme exposto na declaração de voto, a autuação é improcedente nesse ponto específico, pois a Autoridade Fiscal considerou infracional uma realidade absolutamente normal, própria de todas as empresas que operam segundo o regime da não-cumulatividade das contribuições em pleno atendimento à legislação comercial e às normas expedidas pela autoridade contábil do País.

Pelas razões expostas, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, relativamente à glosa de deduções de Contribuições ao PIS e Cofins.

Do excesso de juros sobre capital próprio

O recorrente alega que respeitou os limites legais, ou seja, aplicou, a título de juros sobre o capital próprio, os percentuais da variação da TJLP, sobre seu patrimônio líquido ajustado sem a inclusão de reavaliação patrimonial, ate o limite de 50% dos lucros, computados antes da dedução dos juros, de lucros acumulados e reservas de lucros. Deduz que dessa forma não ocorreu excesso de juros sobre o capital próprio. Apresenta as seguintes razões em sua defesa:

Na forma do artigo 9º da Lei 9249/95, com as alterações posteriores, a pessoa jurídica pode deduzir, para efeitos de apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualmente a acionista, a título de remuneração pelo capital próprio, calculado sobre a conta do patrimônio líquido e limitado à variação, "pro rata die", da TJLP, ficando

condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados ou reservas de lucros, em montante igual ou superior a duas vezes os juros a serem pagos ou creditados;

Note-se que, nos anos de 2012, 2013 e 2014 NÃO EXISTEM AS LIMITAÇÕES advindas pela Lei 12.973/14, que entrou em vigor em 1º de janeiro de 2015, notadamente as restrições de consideração de contas de patrimônio líquido, para efeito de remuneração dos juros sobre o capital próprio;

Mas, de todo modo, A RECORRENTE NÃO ADICIONOU AO PATRIMÔNIO LÍQUIDO, PARA EFEITO DE CÁLCULO DOS JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO, O AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL, CONFORME ARTIGO 59 DA LEI 11.941/09!!!!

De todo modo, como salientado a R. Decisão recorrida, (folhas 20), existem DOIS LIMITES para o cálculo dos juros sobre o capital próprio: VARIAÇÃO DA TJLP SOBRE O PATRIMÔNIO LÍQUIDO AJUSTADO, DA FORMA DO ARTIGO 59 DA LEI 11.941/09 E MAIS LIMITE DE 50% DE LUCROS ACUMULADOS;

No caso da Recorrente, nenhum dos dois limites foi ultrapassado, conforme balanços publicados e juntados com a impugnação;

TOGNI S/A - MATERIAIS REFRATÁRIOS Demonstrativo do cálculo de juros sobre capital próprio em milhares de reais					
	2012	2013	2014	2015	2016
CAPITAL	37.890	37.890	37.890	37.890	45.316
AJUSTE	31.986	31.986	31.986	31.986	31.986
RESERVAS	73	73	73	73	73
LUCROS	6.169	8.065	9.403	9.599	3.251
	76.118	78.014	79.352	79.548	80.626
AJUSTE	(31.986)	(31.986)	(31.986)	(31.986)	(31.986)
	44.132	46.028	47.366	47.562	48.640
TJLP/medio	5,250%	5,000%	5,000%	6,250%	7,125%
JCP	2.317	2.416	2.487	2.497	2.554
JCP	5.429	2.728	1.925	1.091	1.334

Observa-se que durante o procedimento fiscal, o recorrente apresentou respostas vagas quanto à questão dos Juros sobre Capital Próprio, conforme excertos do relatório de auditoria fiscal:

No dia 30/06/2017, o fiscalizado tomou ciência do Termo de Intimação Fiscal 04, através do qual foi intimado a apresentar documentos e esclarecimentos relativos a três itens, entre os quais o Juros sobre o Capital Próprio. O prazo inicial, estabelecido para atendimento, foi de 05 (cinco) dias úteis. Em 11/07/2017, portanto após o término do prazo estabelecido, recebemos, por mensagem eletrônica, pedido de prorrogação do mesmo por mais 05 (cinco) dias. Apesar da extemporaneidade do pedido, a dilação foi concedida, fls. 605. No dia 03/08/2017, mais de um mês após o início do prazo estabelecido, o representante do contribuinte compareceu à DRF, apresentou um CD no qual afirmava conter parte do LALUR 2013 e solicitou verbalmente uma nova prorrogação de prazo, alegando que esteve impossibilitado de atender a intimação por uma série de problemas internos na fiscalizada. Tendo em vista as justificativas apresentadas, a fiscalização resolveu conceder uma nova prorrogação, fls. 610, cientificando o fiscalizado que o prazo não seria mais prorrogado e que o não atendimento implicaria no lançamento dos créditos tributários devidos com base nas informações disponíveis ao fisco.

Mesmo após todas essas prorrogações concedidas pela fiscalização, no dia 17/08/2017, o fiscalizado apresentou uma resposta, fls. 615-621, que não atendeu aos termos da intimação. Apenas o item 01 foi atendido. No dia 21/08/2017, fls. 629632, apresentou informações parciais relativas aos Juros sobre o Capital Próprio, no entanto, a intimação fazia referência ao período de 2012 e o contribuinte apresentou esclarecimentos relativos 2013. Portanto a intimação também não foi atendida nesse ponto.

Na ausência de informações satisfatórias, a fiscalização efetuou sua verificação com base nas informações disponíveis ao fisco e constatou que houve excesso de Juros sobre o Capital Próprio deduzidos nos períodos de 2012 a 2015, conforme detalhado a seguir:

A verificação fiscal tomou por base a escrituração digital entregue no ambiente do SPED: Escrituração Contábil Digital-ECD, FCont, e-Lalur e e-Lacs da Escrituração Contábil Fiscal-ECF. Também os LALUR dos anos-calendários 2012 e 2013, fls. 669-685, bem como as respectivas DIPJ desses períodos, fls. 686-816.

Os balancetes com as contas do Patrimônio Líquido foram extraídos da escrituração digital, fls. 1489-1500. Encontramos alguns casos de diferenças relevantes no transporte de saldos de um período para outro, que foram ajustados pela fiscalização com base nos dados das ECD e FCont. As planilhas demonstrativas dos cálculos e ajustes efetuados pela fiscalização foram juntadas ao processo fls. 1522-1543.

A fiscalização confirmou que o registro da constituição dos Juros sobre o Capital Próprio (JCP), na escrituração do

contribuinte se deu nas seguintes contas: 4.05.01.01.03 - REMUNERAÇÃO DE CAPITAL (2012 a 2015); 2.01.01.02.36.074 -DIVIDENDOS A PAGAR (2012); 2.01.01.02.34.076 - DIVIDENDOS A PAGAR (2013); 2.01.01.02.43.088 - DIVIDENDOS A PAGAR (2014); 2.01.01.07.007 -DIVIDENDOS A PAGAR (2015). Extraímos os Razões dessas contas e juntamos ao processo fls. 1501-1512.

Em 2012 a fiscalização identificou que houve erros no LALUR, na soma dos JCP declarados mensalmente e o valor acumulado; como também, registro de R\$ 337.000,00, em setembro, que não foi contabilizado. Essas questões foram englobadas na glosa efetuada nesse período. A partir do saldo das contas do Patrimônio Líquido de 2011, foram destacadas aquelas consideradas como Base de Cálculo do JCP. Também foram identificadas as contas com valores redutores em 2012, ajustando-se a Base de Cálculo do JCP tanto no cálculo anual, como mensalmente, na apuração das Estimativas. Por fim, foram considerados os limites legais, quanto à dedutibilidade do JCP.

Em 2013 a fiscalização, a partir do saldo das contas do Patrimônio Líquido de 2012, destacou aquelas consideradas como Base de Cálculo do JCP. Também foram identificadas as contas com valores redutores em 2013, ajustando-se a Base de Cálculo do JCP tanto no cálculo anual, como mensalmente, na apuração das Estimativas. Por fim, foram considerados os limites legais, quanto à dedutibilidade do JCP.

Em 2014 a fiscalização, igualmente, a partir do saldo das contas do Patrimônio Líquido de 2013, destacou aquelas consideradas como Base de Cálculo do JCP sobre as quais efetuou o cálculo do JCP tanto o anual, como mensalmente, na apuração das Estimativas. Por fim, foram considerados os limites legais, quanto à dedutibilidade do JCP.

Em 2015 a fiscalização, outra vez, a partir do saldo das contas do Patrimônio Líquido de 2014, destacou aquelas consideradas como Base de Cálculo do JCP sobre as quais efetuou o cálculo do JCP, encontrando-se valores a serem glosados nos meses de janeiro a maio na apuração das Estimativas.

Foram elaboradas planilhas com os demonstrativos dos valores apurados e glosados pela fiscalização, tanto na apuração anual como mensal, fls. 1543, que foram usados para lançamento dos créditos tributários devidos.

Ressalta-se que na metodologia de cálculo empreendida pela fiscalização foram utilizadas as informações da escrituração digital entregue no ambiente do SPED: Escrituração Contábil Digital-ECD, FCont, e-Lalur e e-Lacs da Escrituração Contábil Fiscal-ECF. Também os LALUR dos anos-calendários 2012 e 2013, fls. 669-685, bem como as respectivas DIPJ desses períodos. Nota-se ainda que foram feitos ajustes em função da identificação de erros no LALUR e diferenças nos transportes de saldo.

O recorrente, em seu recurso voluntário, reafirma que nenhum dos dois limites foi ultrapassado, conforme balanços publicados e juntados com a impugnação. O

recorrente apenas indicou o patrimônio líquido e as taxas de juros (TJLP) relativamente aos anos em questão, objeto do lançamento, informações, entretanto, que não lhe ajudam em apontar eventuais irregularidades na apuração fiscal.

Verifica-se que recorrente também não contestou explicitamente os cálculos da Fiscalização, limitando-se a argumentar que teria obedecido a legislação pertinente à matéria e que não teria havido excesso de Juros sobre Capital Próprio (JCP) e, ainda, sequer apresentou os seus cálculos de JCP, no que poderia, de certo ajudar em detectar eventuais erros na apuração fiscal.

Por sua vez os Demonstrativos de Juros sobre o Capital – Anual e Mensal, relativo aos anos de 2012, 2013, 2014 e 2015 e o Demonstrativo de Juros sobre o Capital Glosado, verifica-se de forma detalhada toda a apuração feita pela Fiscalização, conforme relatado na decisão *a quo*:

Nos Demonstrativos de Juros sobre o Capital – Anual e Mensal, pode-se verificar as contas de patrimônio líquido que foram utilizadas [Capital, Reservas de Lucros, Reservas de Capital e Lucros (Prejuízos) Acumulados], sendo, acertadamente, excluída da apuração da base de cálculo dos JCP, os valores a título de Ajuste Avaliação Patrimonial, conforme dispõe o art.59 da Lei nº 11.941/2009.

Como exemplo, vejamos a apuração fiscal relativa ao ano calendário de 2012:

Demonstrativos de Juros sobre o Capital – Anual, fls. I.522

Patrimônio Líquido – Ano de 2012 Valores em Reais

Capital Social 37.890.000,00

Ajuste Avaliação Patrimonial 31.985.900,48

Lucros (Prejuízos) Acumulados 2.620.873,49

Reservas de Lucros 1.985.365,78

Reservas de Capital 73.319,18

Patrimônio Líquido 74.555.458,93

Limite para dedutibilidade fiscal: 50% de Lucros Acumulados e Reserva de Lucros: R\$ 2.303.119,64

Demonstrativo de Juros sobre o Capital Glosado – Fls. I.543 - 2012

*Valor declarado no LALUR Apurado pela Fiscalização
Valor Glosado*

R\$ 5.338.472,00 R\$ 2.303.119,64 R\$ 3.035.532,37 ()*

() Valor tributável no Auto de Infração*

Verifica-se, através dos demonstrativos, que o recorrente deduziu valores de JCP em montante superior aos limites permitidos pela legislação.

Pisa-se que a apuração realizada pela fiscalização não foi objeto de questionamentos por parte do recorrente.

Pelas razões expostas, voto no sentido de manter o lançamento referente à glosa de excesso de juros sobre capital próprio.

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 anos-calendário 2012 a 2015, 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 com a multa de ofício normal deve ser afastada a aplicação da multa isolada concomitantemente 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.

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 os art. 28 da Lei nº 9.430/96 e art. 57 da Lei 8981/95.

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 dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, relativamente à glosa de deduções de Contribuições ao PIS e Cofins.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias