

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS****CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

Processo nº 15504.729267/2012-21
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.900 – 1ª Turma
Sessão de 7 de junho de 2017
Matéria CSLL. DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CEMIG GERACAO E TRANSMISSAO S.A.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009

PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSÃO.

Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos discutidos judicialmente, cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão (Lei 9.249/1995, art. 13, I). Além disso, não há nenhum antagonismo entre as regras da Lei 9.249/1995 (art. 13, I) e da Lei 8.981/1995 (art. 41, §1º, e art. 57). O sentido delas é o mesmo, ou seja, vedar a dedução antecipada de tributo com exigibilidade suspensa, dada a sua condição de incerteza. Nesse contexto, seja como provisão, seja como uma despesa que só pode ser deduzida pelo regime de caixa, os tributos com exigibilidade suspensa não podiam ter sido deduzidos da base de cálculo da CSLL.

DESPESAS OPERACIONAIS. MULTAS POR INFRAÇÕES.

De acordo com o art. 2º da Lei nº 7.689/1988, a base de cálculo da CSLL é o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, e a Lei nº 6.404/1976, em seu art. 187, §1º, traz um comando geral no sentido de que na determinação do resultado do exercício serão computados os custos, despesas, encargos e perdas correspondentes às receitas e aos rendimentos da sociedade. Essa relação de correspondência entre despesas e receitas prevista na legislação comercial não pode dizer outra coisa senão que as despesas a serem computadas (deduzidas) na determinação do resultado são aquelas incorridas para a geração das receitas; são aquelas necessárias para a geração das receitas; são aquelas normais/usuais na atividade da empresa, e as multas por infração não se encaixam nesse quadro. A determinação do resultado do exercício configura etapa preparatória para a

apuração do IRPJ e da CSLL, e afeta igualmente esses dois tributos. O fato de haver uma regra mais detalhada para o IRPJ não significa possibilidade de dedução para a CSLL.

FALTA DE PAGAMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

A partir do advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, tornou-se juridicamente indiscutível o cabimento da multa isolada imposta pela falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, ainda que cumulativamente haja imposição da multa de ofício proporcional ao imposto e à contribuição social devidos ao final do respectivo ano-calendário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial quanto (i) à dedutibilidade de tributos com a exigibilidade suspensa e quanto (ii) à dedutibilidade de multas por infração e acordam, por maioria de votos, em conhecer do recurso quanto (iii) à concomitância da multa isolada com a multa de ofício, vencido o conselheiro Luís Flávio Neto, que não conheceu. Votou pelas conclusões a conselheira Cristiane Silva Costa. No mérito (i) da dedutibilidade de tributos com a exigibilidade suspensa, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Cristiane Silva Costa e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe negaram provimento; (ii) da dedutibilidade de multas por infração, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Cristiane Silva Costa, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento e no mérito (iii) da concomitância da multa isolada com a multa de ofício, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Cristiane Silva Costa e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rafael Vidal de Araújo. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio, substituída pelo conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

(assinatura digital)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente em exercício.

(assinatura digital)

Luís Flávio Neto - Relator.

(assinatura digital)

Rafael Vidal de Araujo - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Gerson Macedo Guerra, Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela **Procuradoria da Fazenda Nacional** (doravante “**PFN**” ou “**recorrente**”), em que é recorrida **CEMIG Geração e Transmissão S/A** (doravante “**contribuinte**” ou “**recorrida**”), em face do Acórdão n. **1102-001.223** (doravante “**acórdão a quo**” ou “**acórdão recorrido**”), proferido pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara desta 1ª Seção (doravante “**Turma a quo**”).

O recurso especial versa sobre (i) a possibilidade de dedução da base de cálculo da CSLL de tributos com a exigibilidade suspensa; (ii) a possibilidade de dedução da base de cálculo da CSLL de multas por infrações; e (iii) a possibilidade de aplicação concomitante de multa isolada pelo não recolhimento de estimativa e multa de ofício pelo não pagamento do tributo devido.

Conforme se colhe do Termo de Verificação Fiscal, esses são os fatos presentes neste caso (**e-fls. 20 e seg.**):

“2.4 Conforme descrito no subitem 2.3.1, o contribuinte não adicionou à CSLL os tributos com exigibilidade suspensa nos anos-calendário de 2008 e 2009.

2.5 Ressalto que os tributos com exigibilidade suspensa referem-se à Contribuição para Seguridade Social – COFINS e ao Programa de Integração Social – PIS. Tais tributos foram declarados nas DCTF de 07/2008 à 12/2009 no campo “Suspensão”

2.6 Em atendimento ao TIPF, o contribuinte apresentou Certidão de Objeto e Pé referente à Ação Ordinária Tributária nº 2008.38.00.018272-5, ajuizada pela CEMIG Distribuição Ltda e outros contra a União visando à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, certificando que houve deferimento do pedido de depósito mensal das parcelas correspondentes à parte da exação em discussão, depósito este que está sendo efetuado pelas autoras. O Processo encontra-se concluso para sentença em 06/10/2011.

2.7 Outro ponto relevante é que os valores do PIS/PASEP e COFINS com exigibilidade suspensa foram contabilizados na conta contábil “2213140052 – Provisão PASEP” e na conta “2213140062 – Provisão COFINS”, pertencente ao grupo do passivo não circulante”.

(...)

“2.10 Assim, se é incerta a obrigação de pagar contribuição instituída pelo Estado em razão de pendências judiciais, o seu registro contábil assume inexorável caráter de provisão. Impõe-se, portanto, a adição dos respectivos montantes na determinação da base de cálculo da CSLL por força do art. 2º da Lei nº 8.034, de 1990, e art. 13, I, da Lei nº 9249, de 1995, corroborado pelos art. 41, parágrafo 1º e art. 57 da Lei 8981/95”.

(...)

“2.21. Os valores das Multas Indedutíveis foram contabilizados nas contas de despesas “60602 – Multas – Despesas Financeiras”, “606006 – Multa Meio

Ambiente” e “606018 – Multa – Violação de Padrão Indicador de Continuidade”, ano-calendário 2008 e 2009”.

(...)

“8.2. O Lançamento é efetuado com multa de ofício e isolada, determinada pelo art. 44, da Lei 9430 (art. 957, do RIR/99), cujo autos de infração constituem um único processo, tendo em vista, tratarem do mesmo elemento de prova”.

A 4ª Turma da DRJ/BHE, por meio do acórdão n. 02-43.648, julgou a impugnação administrativa improcedente, mantendo o lançamento em sua integridade (**e-fls. 616 e seg.**). A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2009, 2010

CSLL

Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ.

PROVISÃO

Provisão corresponde a uma exigibilidade de prazo ou de valor incertos e, ressalvadas as exceções prescritas em lei, é incabível sua dedução no cômputo da base de cálculo da CSLL.

DOAÇÕES E PATROCÍNIOS

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real não poderão deduzir como despesa operacional o valor da doação ou do patrocínio como incentivo de atividades culturais.

MULTAS NÃO DEDUTÍVEIS

Somente são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

NULIDADE

Não existe nulidade se o Auto de Infração foi lavrado por pessoa competente e sem preterição do direito de defesa.

RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO

Vedado retificar-se a declaração após a notificação do lançamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Nesse seguir, foi interposto recurso voluntário pelo contribuinte (**e-fls. 648 e seg.**).

Na decisão recorrida, a Turma *a quo* acordou, por unanimidade dos votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por maioria dos votos, em dar provimento ao recurso voluntário (**e-fls. 675 e seg.**).

O acórdão recorrido restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2009, 2010

CSLL. PROVISÃO. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. DEDUTIBILIDADE. DISTINÇÃO DO LUCRO REAL (IRPJ).

Por serem distintas as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, deve ser considerada dedutível a despesa existente e sobre a qual não haja determinação expressa de adição.

CSLL. DESPESAS OPERACIONAIS. MULTAS POR INFRAÇÕES.

O conceito de despesas operacionais contido no artigo 47 da Lei nº 4.506/64 não é aplicável à CSLL. Por serem distintas as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, deve ser considerada dedutível a despesa existente e sobre a qual não haja determinação expressa de adição.

CSLL. PATROCÍNIO. LEI ROUANET. DEDUTIBILIDADE.

Por serem distintas as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, deve ser considerada dedutível a despesa existente e sobre a qual não haja determinação expressa de adição.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO SIMULTÂNEA. INDEVIDO BIS IN IDEM. CANCELAMENTO DA MULTA ISOLADA.

Não se admite a imposição simultânea da multa de ofício e da multa isolada, sob pena de consolidação de indevido bis in idem.

Cientificada das aludidas decisões, a PFN, tempestivamente, interpôs recurso especial, arguindo divergência de interpretação (i) quanto à possibilidade de dedução de tributos com a exigibilidade suspensa; (ii) à possibilidade de dedução de multas por infrações; e (iii) à possibilidade de aplicação concomitante de multa isolada pelo não recolhimento de estimativa e multa de ofício.

Note-se que o recurso especial da PFN não tratou da tema atinente à dedutibilidade de patrocínios (Lei Rouanet).

O recurso especial em questão foi integralmente admitido por despacho (**e-fls. 730 e seg.**). Em breve síntese, a PFN alega em seu recurso que:

- Os tributos com exigibilidade suspensa não seriam dedutíveis da base de cálculo da CSL, por força do art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/1995, c/c art. 41, §1º, e art. 57, ambos da Lei 8.981/1995, bem como do art. 50 da IN SRF n. 390/2004;
- “Nos termos dos dispositivos transcritos, é inconcebível que despesas com multas fiscais ou não fiscais sejam consideradas operacionais e, conseqüentemente, dedutíveis da base de cálculo da CSLL, pois não são necessárias para as realizações e transações operacionais do contribuinte, tampouco são usuais”.
- A multa de ofício e a multa isolada teriam fatos geradores diferentes, portanto, não haveria como falar em *bis in idem*.

A contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial (**e-fls. 739 e seg.**), nas quais argumenta, em breve síntese:

- O recurso especial não deveria ser conhecido quanto a questão da concomitância da multa isolada com a multa de ofício, pois, a PFN não teria demonstrado qual a legislação que está tendo interpretação divergente;
- As regras de dedutibilidade do IRPJ não seriam automaticamente à CSLL, logo, para proibir a dedução de alguma despesa, seria necessário a existência de regra expressa nesse sentido voltada para a CSL;
- O art. 41, §1º, da Lei 8.981/1995 só é aplicável ao IRPJ, não à CSL;
- A aplicação das multas isolada e de ofício seriam ilegais, pois, constituiria em dupla incidência de sanções para uma mesma infração;

Conclui-se, com isso, o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luís Flávio Neto, Relator.

CONHECIMENTO

Compreendo que o despacho de admissibilidade bem analisou o cumprimento dos requisitos para a interposição do recurso especial de divergência interposto pela PFN quanto aos temas da dedutibilidade, da base de cálculo da CSLL, de tributos com exigibilidade suspensa e de multas por infração. O despacho não merece reparo quanto a tais matérias.

Contudo, compreendo que o recurso não deve ser conhecido quanto ao tema da concomitância das multas isolada e ofício.

Como se viu, o presente recurso especial tem como objeto a exigência cumulativa de multa de ofício e de multa isolada pelo não pagamento de estimativas, em relação a períodos **posteriores à vigência da Lei n. 11.488/2007**.

Nos períodos anteriores à vigência da Lei n. 11.488/2007, não há dúvida que questão já foi pacificada no âmbito deste Tribunal, não cabendo o conhecimento de recurso especial da PFN para a sua discussão (RICARF, art. 67, § 3º), por força da Súmula n. 105 do CARF, aprovada em 08.12.2014:

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

Contudo, no presente caso, faz-se necessário decidir se este Colegiado possui competência para conhecer o mérito do recurso interposto pela PFN quanto aos períodos posteriores à edição da Lei n. 11.488/2007. Para tanto, é preciso analisar os efeitos trazidos pela Lei nº 11.488/2007 sobre o art. 44 da Lei nº 9.430/96, de forma a verificar se a Súmula n. 105 é igualmente aplicável aos períodos posteriores a 2007.

Em sua redação original, o art. 44 da Lei n. 9.430/96 assim prescrevia:

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

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

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

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

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

Com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 11.488/2007, o dispositivo passou a dispor:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

(...)

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.**

Tanto nos termos do RICARF vigente à época da enunciação da Súmula n. 105 do CARF (08.12.2014) quanto no atual, para a enunciação de súmulas, são levados à apreciação dos Conselheiros deste Tribunal determinado número de julgados sobre a matéria, considerados capazes de possibilitar a “mais precisa percepção possível não apenas da questão de direito cuja relevância há de se aferir, como também do conflito em que ela se insere”¹. Os casos selecionados devem propiciar a ventilação dos mais relevantes argumentos quanto à interpretação que deve ser atribuída à legislação federal, pois a norma decorrente da súmula deverá ser aplicada a todos os demais casos que apresentem questão de direito equivalente.

Por esse arcabouço jurídico, atribui-se à súmula do CARF a feição de precedente com “força necessária para servir como *ratio decidendi* para o juiz subsequente”². Por essa sistemática, os fundamentos adotados nos acórdãos paradigmáticos que provocaram a edição da súmula passam a ser aplicáveis, de forma obrigatória, a todos os demais casos que vierem a ser submetidos ao CARF.

Para a solução do presente caso, é preciso compreender essa relação de complementariedade: a *ratio decidendi* dos acórdãos paradigmas não se desprendem da respectiva súmula, nem esta deve ser aplicada a hipóteses que não estariam abrangidas pelos aludidos paradigmas. Em outras palavras, como a súmula é *norma geral e concreta*³ que veicula a *ratio decidendi* outrora presente em reiterados *acórdãos individuais e concretos*, a sua aplicação é restrita às situações que sejam equivalentes àquelas tratadas nos referidos acórdãos paradigmáticos. A aplicação de uma súmula a um caso concreto pressupõe que as *premissas fáticas* e as *normas questionadas* neste sejam equivalentes às *premissas fáticas* e às *normas questionadas* nos paradigmas que ensejaram a súmula.

No caso, duas *ratio decidendi* podem ser abstraídas dos fundamentos dos paradigmas da Súmula n. 105 do CARF. A primeira delas é que, **pelo critério da consunção, nas autuações realizadas após o término do exercício fiscal, a penalidade atinente à multa isolada pela não apuração de estimativas mensais deve ser absorvida pela multa de ofício.** É o que se observa dos seguintes acórdãos que serviram de inspiração à Súmula n. 105:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

(...)

¹ TALAMINI, Eduardo. Julgamento de recursos no STJ ‘por amostragem’. Informativo Justen, Pereira Oliveira e Talamini, 2008. Disponível em www.justen.com.br/informativo.

² À semelhança do que ocorre com os recursos repetitivos do STJ. A respeito destes, vide: MESQUITA, José Ignácio Botelho et al. A repercussão geral e os recursos repetitivos: economia, direito e política, In: Revista de Processo, São Paulo, v. 38, n. 220, p. 13-32, jun. 2013, p. 29.

³ Vide, sobre o tema: CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 35-41.

MULTA ISOLADA - APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. **O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.** (CSRF, 9101-001.307, de 24/04/2012)

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA - Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. **A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.**

(CARF, 3ª Turma Especial, 1ª Seção, 1803-001.263, de 10/04/2012)

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL

Ano-calendário: 2001

Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. **Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.**

(CSRF, 9101-001.261, de 22/11/2011)

Neste último acórdão, houve a transcrição integral dos fundamentos adotados em outro julgamento da CSRF, que restou assim ementado:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício. 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE

OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. **Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.** Recurso especial negado.

(CSRF/01-05.838, de 15.04.2008)

A segunda *ratio decidendi*, que se abstrai dos paradigmas que inspiraram a Súmula n. 105 do CARF, consiste no **não cabimento de lançamento de multa isolada cuja base de cálculo seja coincidente ou esteja está inserida na base de cálculo das multas de ofício**. É o que se observa de suas respectivas ementas, a seguir transcritas:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001

Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000.

FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, **visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.** Recurso Especial do Procurador conhecido e não provido.

(CSRF, 9101-001.203, de 17/10/2011)

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2001

IR-FONTE. AFASTAMENTO. O próprio lançamento tributário em razão da desconsideração do planejamento fiscal já atribuiu as respectivas saídas de valores a causa e seus beneficiários.

MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, **visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da**

receita omitida apurado em procedimento fiscal. Recurso especial do Procurador negado.
(CSRF, 9101-001.238, de 21/11/2011)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

(...)

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

Devem ser exoneradas as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, uma vez que, cumulativamente foram exigidos os tributos com multa de ofício, e **a base de cálculo das multas isoladas está inserida na base de cálculo das multas de ofício, sendo descabido, nesse caso, o lançamento concomitante de ambas.**

(...)

(CARF, 1ªC/2ªTO, 1102-00.748, de 09/05/2012)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003

DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. A regra geral para contagem do prazo decadencial para constituição do crédito tributário, no caso de penalidades, está prevista no artigo 173, I do CTN, apresentando-se regular a exigência formalizada dentro deste prazo. Por sua vez, em relação aos tributos, havendo antecipação de recolhimentos o prazo é contado na forma do art. 150, §4o. do CTN.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. **É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base).**

(...)

(CARF, 4ªC/2ªTO, 1402-001.217, de 04/10/2012)

Em todos esses julgados, portanto, compreendeu-se não ser cabível o lançamento de multa isolada, quando:

- pelo critério da consunção, nas autuações realizadas após o término do exercício fiscal, a penalidade atinente à multa isolada pela não apuração de estimativas mensais deva ser absorvida pela multa de ofício.

- a sua base de cálculo seja coincidente ou esteja inserida na base de cálculo das multas de ofício;

Os referidos fundamentos permanecem aplicáveis mesmo após a edição da Lei n. 11.488/2007, o que nos obriga à aplicação da Súmula 105.

Em primeiro lugar, não há dúvidas que a referida súmula consagrou o princípio da **consunção**, que servira de fundamento aos acórdãos que a inspiraram. É o que se observa dos fundamentos do acórdão 01-05.838, proferido pela CSRF em 15.04.2008, da relatoria do então Conselheiro MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA, *in verbis*:

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

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

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam ‘princípio da consunção’.

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

Assim, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado no final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.”

No caso, mesmo após as alterações introduzidas pela Lei n. 11.488/2007 ao art. 44 da Lei n. 9.430/96, a **teoria da consunção permanece plenamente aplicável**. Esse é, inclusive, o entendimento que vem sendo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça (doravante “STJ”), como se observa do seguinte julgado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.
2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.
3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos

casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção.

Recurso especial improvido.

(STJ, REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)

Em seu voto, acompanhado pela unanimidade da Segunda Turma da 1ª Seção do STJ, o i. Ministro HUMBERTO MARTINS, relator do referido julgado, assim explicitou os fundamentos, *in verbis*:

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

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

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

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

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

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

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.”

Em decisão posterior, no REsp 1.499.389/PB, o STJ novamente vivificou o princípio da consunção para afastar a cumulação da multa de ofício com a multa isolada, em período posterior à Lei n. 11.488/2007. A referida decisão restou assim ementada:

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

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

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

3. Agravo regimental não provido.

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

É fundamental notar que a *ratio decidendi* presente nos referidos julgados do STJ, que se detiveram às alterações introduzidas pela Lei n. 11.488/2007, não é distinta daquela adotada pelo CARF em seus reiterados julgados proferidos na vigência da redação original do art. 44 da Lei n. 9.430/96 e que motivaram a edição da Súmula n. 105.

Além disso, também a segunda a *ratio decidendi* da Súmula n. 105 permanece aplicável mesmo após a edição da Lei n. 11.488/2007, atinente à **impossibilidade da base de cálculo da multa isolada estar inserida na base de cálculo das multas de ofício.**

Note-se que, no acórdão 1102-00.748, também citado acima entre os paradigmas da Súmula n. 105 do CARF, a então Conselheira ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA consignou que o fundamento para a proibição da cumulação da multa de ofício com a multa isolada se daria pelo fato da base de cálculo desta estar compreendida na base de cálculo daquela, *in verbis*:

“No caso destes autos, constata-se que **o valor da base de cálculo da multa isolada está inserido na base de cálculo da multa de ofício.**

Levando-se em conta que é o bem público que deve ser protegido, aplicar a multa proporcional cumulativamente com a multa isolada, por falta de recolhimento da estimativa sobre os valores apurados, em procedimento fiscal, sobre base de cálculo de idêntico valor, implicaria admitir que, sobre o imposto apurado de ofício, se aplicaria duas punições, que significaria em relação à falta, a imposição de penalidade desproporcional ao proveito obtido.”
(grifos acrescidos)

Como se pode observar, a *ratio decidendi* adotada nesse julgado, proferido com vistas à redação original da Lei n. 9.430/96, é perfeitamente aplicável às normas sancionatórias veiculadas pela Lei n. 11.488/2007: enquanto a redação original previa que as bases de cálculo da multa isolada e da multa de ofício seriam idênticas, com a redação vigente a partir de 2007, não há mais necessária coincidência, embora seja certo que **o valor da base de cálculo da multa isolada permanece inserido na base de cálculo da multa de ofício.**

Voto, assim, pelo CONHECIMENTO PARCIAL do recurso especial da PFN, para admitir os temas pertinentes à dedutibilidade, da base de cálculo da CSLL, de tributos com exigibilidade suspensa e de multas por infração.

MÉRITO

1. CSLL. Dedutibilidade de tributos com a exigibilidade suspensa.

Há ao menos duas diferentes perspectivas sobre a questão, que podem ser bem identificadas a partir de dois acórdãos do CARF:

- **acórdão 1401-00.058, de 17.06.2009, do então i. Conselheiro Marcos Shigueo Takata:** "Provisão passiva representa uma obrigação incerta, ou certa mas ilíquida. O ato legal, a lei, tem presunção de constitucionalidade e de legitimidade. A obrigação ex lege tributária desfruta desse atributo e só com o trânsito em julgado favorável ao contribuinte têm-se derruídas a certeza e a liquidez: obrigação tributária com exigibilidade suspensa não traduz contabilmente uma provisão, mas um contas a pagar - diversamente, por ex., de um passivo relativo a uma reclamação trabalhista ainda em curso".

- **acórdão 1101000.792, de 11.09.2012, da então i. Conselheira Edeli Pereira Bessa:** "Ocorre que não está em discussão a existência da obrigação, mas sim a sua certeza que decorre, justamente, de sua exigibilidade. Como dito, o passivo deve ser contabilizado, é originariamente uma obrigação legal, mas a retirada de um de seus atributos relevantes, que é a exigibilidade, altera sua natureza para provisão, e enseja a sua indedutibilidade no âmbito da apuração da CSLL. (...) Se a obrigação tributária foi contabilizada como despesa, e antes de seu vencimento, ou mesmo depois deste, a contribuinte é favorecida com decisão judicial que suspende sua exigibilidade, este passivo tem sua natureza alterada, e deve ser reclassificado como

provisão, com o conseqüente estorno de seus efeitos na apuração do lucro tributável no momento em que a suspensão da exigibilidade for verificada, para que a dedução somente se efetive quando a exigibilidade for restabelecida".

Embora ambas as correntes apresentem argumentos importantes, *permissa vênia*, compreendo que apenas a primeira garante coerência ao sistema jurídico edificado pelo legislador tributário, o que pode ser evidenciado por uma interpretação histórica e sistemática dos enunciados legais geralmente suscitados para a regência da matéria.

No caso, a Lei n. 8.981, de 20.01.95, estabeleceu os seguintes enunciados prescritivos:

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.

Como se pode observar, o legislador tributário prescreveu a indedutibilidade, da base de cálculo do **IRPJ**, de débitos tributários que se encontrem com a exigibilidade suspensa por causas específicas e muito bem delimitadas, quais sejam: o depósito do montante integral (**inciso II**); as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo (**inciso III**) e a concessão de medida liminar em mandado de segurança (**inciso III**).

Tal norma, é preciso frisar, se dirige apenas ao IRPJ (e não à CSLL).

Expressamente, então, o legislador excluiu hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário dessa norma de restrição de dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ, notadamente a "moratória" e outras hipóteses previstas no art. 151 do CTN.

Por sua vez, pouco tempo depois, em 26.12.1995, o legislador competente enunciou a Lei n. 9.249, que assim dispõe:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;

Essa segunda norma, como se pode verificar, veda a dedução de "qualquer provisão" da base de cálculo tanto do IRPJ quanto da CSLL, salvo algumas exceções.

Compreendo que a única forma de interpretar tais enunciados **prescritivos - sem que se admita a existência de um caos normativo em que convivem normas vigentes,**

subsequêntes e irremediavelmente conflitantes - é assumir que o legislador, ao prescrever o art. 13, I, trata de **questão diversa de tributos cuja exigibilidade se encontre suspensa**.

Portanto, no caso dos autos, em que se discute a dedutibilidade da base de cálculo apenas da CSLL de tributos e juros com exigibilidade suspensa, não há incidência do art. 41 da Lei n. 8.981/95 (pois este é aplicável apenas ao IRPJ), bem como não incide a restrição do art. 13 da Lei n. 9.249/95 (pois este não é aplicável a tributos com exigibilidade suspensa).

Portanto, compreendo assistir razão ao contribuinte quanto a este tema.

O art. 57 da Lei n. 8.981/95 não altera essa conclusão:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei no 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, **mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor**, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei no 9.065, de 1995).

Referido enunciado prescritivo prevê remissão apenas para questões operacionais específicas e não tem o condão de ampliar o escopo do art. 41 da Lei n. 8.981, de 20.01.95 para alcançar também a CSLL.

A ressalva expressa do legislador no art. 57 da Lei nº 8.981/95 deixa claro que, assim como a CSLL tem suas “alíquotas” estabelecidas por regras próprias (a alíquota da CSLL em geral é 9%, sem adicional, e não 15% com adicional de 10%, como se dá com o IRPJ, em geral), também para a “base de cálculo” da CSLL não há remissão necessária aos dispositivos que cuidam do IRPJ. A base de cálculo da CSLL é regulada por enunciados específicos ou, ainda, que cumulem expressamente a tutela dessa contribuição e do IRPJ.

Voto, assim, pelo não provimento do recurso em relação a essa matéria.

2. CSLL. Dedutibilidade de multas por infração

Em relação ao tema da dedutibilidade das multas por infração, assim como os demais itens lançados no auto de infração, a i. autoridade fiscal compreendeu que as regras atinentes ao IRPJ deveriam ser aplicadas imediatamente à CSLL, como se pode verificar do TVF (e-fls. 22 e seg.):

2.19. O valor das multas indedutíveis informado na linha 19 da ficha 05 A da DIPJ é de R\$ 3.063.509,41 para o ano-calendário 2008 e de R\$ 1.803.964,66 para o ano-calendário 2009.

2.20. Em conformidade com o art. 344 do RIR/99, estas multas foram adicionadas ao Lucro Líquido do período, para apuração do Lucro Real para o cálculo do IRPJ, mas não foram adicionadas para o cálculo da CSLL. Tendo em vista que a CSLL aplicam-se as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto de Renda das pessoas Jurídicas os valores de R\$ 3.063.509,41(ano-calendário 2008) e de R\$1.803.964,66(ano-calendário 2009) devem ser adicionados à base de cálculo da CSLL. A discriminação das multas, por mês, valor e natureza das mesmas, foi apresentada pela empresa em complemento à resposta ao TIFP e constitui o anexo V deste relatório.

2.21. Os valores das Multas Indedutíveis foram contabilizados nas contas de despesas "60602 – Multas – Despesas Financeiras", "606006 – Multa Meio Ambiente" e "606018 – Multa – Violação de Padrão Indicador de Continuidade", ano-calendário 2008 e 2009.

Compreendo que o acórdão recorrido não merece reparos, devendo ser afastado o lançamento em questão.

O art. 344 do RIR/99, que busca fundamento na Lei 8.981/95 e que fundamentou o lançamento em questão, tem aplicação restrita à apuração do IRPJ, como dispõe expressamente em seu *caput* ("determinação do lucro real"):

Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na **determinação do lucro real**, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41).

§ 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 1966, haja ou não depósito judicial (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 1º).

§ 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 como responsável em substituição ao contribuinte (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 2º).

§ 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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 3º).

§ 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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 4º).

§ 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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 5º).

§ 6º A partir de 1º de janeiro de 1997, o valor da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real (Lei nº 9.316, de 1996, art. 1º).

É preciso repisar que o art. 57 da Lei n. 8.981/95, citado diversas vezes como fundamento pela autoridade fiscal, não tem o condão de ampliar o âmbito de incidência do art. 344 do RIR/99 para alcançar também a CSLL.

Note-se que não é possível recorrer a outros enunciados prescritivos para atribuir nova fundamentação ao ato administrativo praticado, sendo necessário verificar se os enunciados prescritivos que serviram de fundamento para o lançamento lhe dão suporte legal, o que não se verifica no presente caso.

Voto, assim, pelo não provimento do recurso em relação a essa matéria.

3. Concomitância da multa isolada com a multa de ofício

Por restar vencido quanto ao não conhecimento do recurso especial interposto pela PFN quanto ao tema da concomitância das multas, passo à análise de seu mérito.

O cerne da contenda consiste em saber se a *multa isolada* pelo não recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSL deve ser cobrada cumulativamente com a multa de ofício, na hipótese de auto de infração lavrado após o término do exercício fiscal.

Compreendo que, mesmo após as alterações introduzidas pela Lei n. 11.488/2007 no art. 44 da Lei n. 9.430/96, a questão deve ser analisada com vistas à teoria da **consunção**, conforme exposto neste voto, no exame de admissibilidade do recurso especial sob julgamento. Dessa forma, no mérito, a conclusão não pode ser outra: não deve haver incidência cumulativa da multa isolada e da multa de ofício. Esse é, ainda, o mesmo entendimento que vem sendo adotado pelo STJ na aplicação da legislação tributária, a exemplo do REsp 1.499.389/PB e do REsp nº 1.496.354/PR.

Nesse cenário, adoto como fundamento a mesma *ratio decidendi* presente nos acórdãos que inspiraram a Súmula n. 105 do CARF.

É, ainda, importante observar o quanto disposto pela Súmula CARF n. 82:

“Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.”
Ocorre que a multa (acessório) segue por esse mesmo caminho do tributo (principal).

Após o fim do exercício fiscal sem o recolhimento da referida estimativa mensal, nem esta e nem a corresponde penalidade seriam cabíveis, devendo a fiscalização exigir o recolhimento do efetivo tributo (IRPJ e CSLL) por ventura devido e não recolhido a seu tempo, com a multa cabível em razão desse atraso (qualificada, se for o caso). Após esse marco temporal, o bem jurídico em questão (estimativas mensais) deixa de ser exigível, bem como a corresponde penalidade que busca garantir a seu cumprimento espontâneo pelo contribuinte também não é mais exigida pelo legislador.

Assim como os respectivos tributos, as regras que impõem sanções pelo não recolhimento destes apresentam em suas hipóteses de incidência critérios materiais, espaciais e temporais. No caso da multa isolada ora em exame, o seu critério temporal está adstrito ao exercício fiscal em que uma determinada estimativa deveria ser apurada e recolhida pelo contribuinte e não o tenha sido. Apenas na hipótese da fiscalização exigir estimativas não

Processo nº 15504.729267/2012-21
Acórdão n.º **9101-002.900**

CSRF-T1
Fl. 20

apuradas e recolhidas no curso do exercício fiscal (até o dia 31.12) é que seria cabível a imposição da correspondente multa isolada.

Nesse seguir, voto no sentido de CONHECER PARCIALMENTE o recurso especial e, no mérito, NEGAR-LHE INTEGRAL PROVIMENTO.

(assinatura digital)
Luís Flávio Neto

Voto Vencedor

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo - Redator Designado.

Em que pesem as razões de decidir do eminente relator, peço vênia para dele divergir quanto ao não conhecimento da divergência relativa à concomitância das multas isolada e de ofício, e também quanto ao julgamento de mérito das três matérias por ele abordadas: 1. CSLL. Dedutibilidade de tributos com a exigibilidade suspensa; 2. CSLL. Dedutibilidade de multas por infração; e 3. Concomitância da multa isolada com a multa de ofício.

PRELIMINAR E MÉRITO DA DIVERGÊNCIA SOBRE A "CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA COM A MULTA DE OFÍCIO"

Quanto à preliminar de não conhecimento da divergência sobre a concomitância das multas, não compartilho do entendimento de que o recurso especial da PGFN está procurando contrariar a Súmula CARF nº 105.

Essa 1ª Turma da CSRF vem reconhecendo, a meu ver com razão, que a partir do advento da Medida Provisória nº 351/2007 é juridicamente possível a exigência da multa isolada pela falta de pagamento de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, mesmo que também seja imposta multa de ofício pela falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos ao final do respectivo ano-calendário.

Transcrevo o que constou sobre essa matéria em acórdão de minha relatoria, Acórdão nº 9101-002.449, de 22/09/2016:

Até o advento da MP nº 351/2007 e da Lei nº 11.488/2007, a multa isolada devida por ausência de pagamento das estimativa mensais de IRPJ e de CSLL tinha a seguinte previsão:

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

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

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

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

(...)

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

(...)

Com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.488/2007, passou a dispor a mesma Lei nº 9.430/1996:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

(...)

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.

(...)

Observem-se as alterações efetivas operadas pela mudança de redação: (i) a multa isolada não é mais calculada sobre "a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição"; passando a incidir sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser pago na forma prevista no art. 2º da mesma lei; (ii) o percentual aplicável no cálculo da multa passa de 75% para 50%.

A antiga redação do art. 44 efetivamente não deixava tão clara a distinção entre as multas de ofício e isolada. A base sobre a qual as multas incidiam era prevista de forma conjunta, no caput do artigo ("calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição"). O percentual aplicável para ambas as multas também era fixado no mesmo dispositivo, o inciso I do artigo ("setenta e cinco por cento"). Somente no inciso IV do §1º é que existia a previsão específica da exigência de multa isolada pelo não pagamento de IRPJ ou CSLL na forma do art. 2º da Lei nº 9.430/1996 (estimativas mensais com base na receita bruta do período).

A falta de clareza na antiga redação do art. 44 e o fato de parte das previsões das duas multas constarem dos mesmos dispositivos (mesma base de cálculo, inclusive) foram, em grande medida, responsáveis pela sedimentação do entendimento desta Corte no sentido da impossibilidade de cobrança simultânea das multas isolada e de ofício. Por conta disso, editou-se a multicitada Súmula CARF nº 105:

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.

Com o advento da MP nº 351, de 22/01/2007, e sua posterior conversão na Lei nº 11.488, de 15/06/2007, julgo terem sido extirpadas as fontes de dúvida interpretação do art. 44 no que diz respeito à previsão das multas isolada e de ofício. A nova redação é clara em relação às hipóteses de incidência de cada uma das multas, suas bases de cálculo e percentuais aplicáveis.

... não considero razoável se considerar que tenha sido casual a expressa menção, pela Súmula CARF nº 105, do dispositivo que tipificou a multa isolada ali mencionada. A Súmula foi editada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014, muitos anos após as mudanças redacionais introduzidas pela Lei nº 11.488/2007. Caso a egrégia Turma quisesse se referir indiscriminadamente a qualquer multa isolada, anterior ou posterior à alteração da redação do art. 44, o teria feito simplesmente deixando de mencionar o art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996.

Neste mesmo sentido já se manifestou a CSRF no Acórdão nº 9101-00.947, cujo voto condutor assim se pronunciou:

"Da comparação entre a redação vigente e a anterior do mesmo dispositivo, constata-se que com as alterações introduzidas recentemente a penalidade isolada não deve mais incidir **"sobre a totalidade ou diferença de tributo"**, mas apenas sobre **"valor do pagamento mensal"** a título de recolhimento de estimativa. Além disso, para compatibilizar as penalidades ao efetivo dano que a conduta ilícita proporciona, ajustou-se o percentual da multa pela falta de recolhimento de estimativas para 50%, passível de redução a 25% no caso de o contribuinte, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação.

Desta forma, a penalidade isolada aplicada em procedimento de ofício em função da não antecipação no curso do exercício se aproxima da multa de mora cobrada nos casos de atraso de pagamento de tributo (20%). Providência que se fazia necessária para tomar a punição proporcional ao dano causado pelo descumprimento do dever de antecipar o tributo.

Porém, **este novo disciplinamento das sanções administrativas aplicadas no procedimento de ofício passaram a vigor somente a partir de janeiro de 2007**, portanto, após os fatos de que tratam os autos.

No caso presente, em relação ao ano-calendário 1998, a contribuinte foi autuada para exigir principal e multa de ofício em relação a CSLL não recolhida ao final do exercício e, concomitantemente, foi aplicada multa isolada sobre a mesma base estimada não recolhida. Como dito acima, essa dupla penalização sobre ilícitos materialmente relacionados e por força do princípio da consunção, não pode subsistir." (Grifou-se)

Interpretando a *contrario sensu* a referida decisão, conclui-se que, a partir de janeiro de 2007, quando entrou em vigência a MP nº 351/2007, não subsistem os motivos que outrora impediam a cobrança concomitante das duas multas.

Diante de todo o exposto, não vislumbro óbice à cobrança cumulativa das multas isolada (art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/1996) e de ofício (art. 44, inciso I, da mesma Lei) para infrações ocorridas a partir de janeiro de 2007."

Nesse mesmo sentido destaco ainda, a título exemplificativo, os Acórdãos nºs 9101-002.414 e 9101-002.445, assim como o Acórdão nº 9101-002.438, que esgotou em definitivo a matéria.

Estamos tratando aqui de fatos ocorridos nos anos-calendário 2008 e 2009. Portanto, é improcedente a preliminar de não conhecimento do recurso especial da PGFN.

A preliminar de não conhecimento diz respeito à terceira divergência, e como se vê pelo próprio voto do relator, ela está bastante imbricada com a análise de mérito sobre a concomitância das multas.

Nesse passo, tudo o que foi dito acima em relação à preliminar também serve para endossar a manutenção da multa isolada por falta de estimativas mensais.

Mesmo assim, considero oportuno reproduzir os fundamentos de uma outra decisão do CARF (Acórdão nº 1802-001.408), conforme já havia feito no Acórdão nº 9101-002.699, de 16/03/2017, que tratou dessa mesma questão:

Voto Vencedor

[...]

Em que pesem as razões de decidir do eminente relator, peço vênia para dele divergir quanto à multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais.

A previsão dessa penalidade está contida no art. 44 da Lei 9.430/1996, com as alterações introduzidas pela Lei 11.488/2007, já vigentes à época dos fatos:

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

I – (...)

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

a) (...)

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)

Ao determinar que a multa isolada será aplicada “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”, a norma legal evidencia aspectos importantes.

Primeiramente, a clareza do texto não admite outra leitura, senão a de que a referida multa será aplicada “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa (...)”. Não há espaço para outra interpretação, a menos que se admita o afastamento de norma legal vigente, tarefa que não compete à Administração Tributária.

Além disso, a hermenêutica jurídica ensina que se deve preferir a inteligência dos textos que torne viável o seu objetivo, ao invés da que os reduza à inutilidade. Nesse caso, um entendimento contrário (de que essa multa não incidiria em caso de prejuízo ...) implicaria na supressão ou inutilidade de todo o adendo estabelecido na alínea “b” acima transcrita (ainda que tenha sido apurado prejuízo ...).

Vê-se também que o texto diz “ainda que tenha sido apurado prejuízo” e não “ainda que venha a ser apurado prejuízo...”, numa clara indicação de que a multa deve ser aplicada mesmo com o período já encerrado, e não apenas no ano em curso.

Tais aspectos não deixam nenhuma dúvida de que as estimativas mensais configuram obrigações autônomas, que não se confundem com a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual, em 31 de dezembro.

Sua natureza jurídica, inclusive, a faz destoar totalmente do padrão traçado pelo art. 113 do CTN (que trata das obrigações tributárias), pois ela é uma obrigação que surge antes da ocorrência do fato gerador do tributo. Seu pagamento, por outro lado, nada extingue, gerando apenas um registro contábil de crédito a favor do contribuinte, a ser aproveitado no futuro.

Além disso, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96, essa obrigação subsiste mesmo que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL. Ou seja, existe ainda que não haja tributo devido no ajuste.

Com mais razão, portanto, ela deve existir quando há tributo devido ao final do ano, e é esse o nosso caso.

Realmente não há entre as estimativas e o tributo devido no final do ano uma relação de meio e fim, ou de parte e todo (porque a estimativa é devida mesmo que não haja tributo devido no ajuste), e, sendo assim, a multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro.

Ainda que assim não fosse, caberia assinalar que não há no Direito Tributário algo semelhante ao Princípio da Consunção (Absorção) do Direito Penal, o que também afasta os argumentos sobre a concomitância de multas.

Finalmente, é preciso ressaltar que não há um regime de tributação de IRPJ/ CSLL em que o contribuinte apure o tributo anualmente e o recolha somente no ajuste, com vencimento no último dia útil do mês de março do ano subsequente.

O que há é um regime de apuração anual (opcional) no qual o contribuinte fica obrigado a realizar recolhimentos mensais no decorrer do ano, por meio de estimativas, ressalvada a possibilidade de suspender ou reduzir estes recolhimentos mensais mediante a elaboração de balancetes cumulativos de suspensão ou redução desta obrigação.

Fosse o caso de um tributo com fato gerador instantâneo, ocorrido em 31 de dezembro, e com vencimento no mês de março subsequente, todo o problema relativo ao descumprimento da obrigação estaria resolvido (compensado) pela multa normal de 75%, prevista no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/1996, com as suas devidas majorações, quando cabíveis.

Mas tratando-se de tributo com fato gerador complexo, como é o caso do IRPJ e da CSLL, em que a opção pela apuração anual impõe também a obrigação de recolhimentos mensais (as chamadas “antecipações”), a multa de 75%, embora puna o descumprimento da obrigação vencida em março do ano seguinte (ajuste anual), não resolve todos os problemas, porque ela não compensa o atraso no ingresso dos recursos, que deveriam ter sido recolhidos ao longo do próprio ano.

O prejuízo sofrido pelos cofres públicos em relação ao atraso nas “antecipações” ficaria a descoberto, não fosse a multa isolada em questão, que está prevista justamente para preencher esta lacuna, dando eficácia ao regime de apuração anual com estimativas mensais.

Se não houvesse essa multa isolada, nenhum contribuinte faria recolhimento de estimativas mensais, deixando para recolher todo o tributo de uma só vez, e somente no ajuste, em março do ano seguinte.

Vejo com bastante clareza que a multa normal de 75% pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subsequente ao de apuração, enquanto que a multa isolada de 50% pune o atraso no ingresso dos recursos, atraso esse verificado desde o mês de fevereiro do próprio ano de apuração (estimativa de janeiro), e seguintes, até o mês de março do ano subsequente.

Com efeito, estamos diante de penalidades distintas previstas para diferentes situações/fatos, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos, não havendo, portanto, que se falar em concomitância de multas.

Nestes termos, também em relação à multa isolada, nego provimento ao recurso voluntário.

Assim, encampando todos esses fundamentos, voto no sentido de CONHECER da divergência que trata da concomitância de multas, e, em relação ao mérito dessa matéria, voto para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

DIVERGÊNCIA SOBRE A "DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS COM A EXIGIBILIDADE SUSPensa"

A questão sobre a dedutibilidade de tributos e contribuições com a exigibilidade suspensa, no que toca à base de cálculo da CSLL, gira em torno da incidência ou não do inciso I do art. 13 da Lei n. 9.249/1995, que veda a dedução de provisão que não esteja expressamente autorizada:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável; (Vide Lei 9.430, de 1996)

Em relação a esse ponto, é relevante destacar que o conceito de provisão abarca situações variadas.

O que caracteriza uma provisão é sua correspondência a situações sobre as quais paira algum grau de incerteza quanto à existência, ao valor, ao vencimento, etc., de uma obrigação ou de uma perda patrimonial.

As provisões não abarcam apenas registros de "riscos" de perda patrimonial, como a "provisão para créditos de liquidação duvidosa".

Há também provisões para encargos sociais e trabalhistas.

Há ainda a própria "provisão para o imposto de renda" constituída no encerramento do período de apuração, quando já consumado o fato gerador.

O próprio texto legal do inciso I do art. 13 da Lei 9.249/1995 não restringe o conceito de provisão às provisões para risco de perda patrimonial, que normalmente apresentam um maior grau de incerteza.

Nesse passo, não se pode negar que uma obrigação tributária que está sendo discutida em juízo pela contribuinte, que está com a exigibilidade suspensa no contexto de um processo judicial, possui a característica essencial de uma provisão, que é, no caso, a incerteza quanto à sua própria existência.

É até contraditório que a contribuinte questione a existência da obrigação tributária, suspendendo inclusive a sua exigibilidade, e ao mesmo tempo defenda sua dedutibilidade como sendo uma obrigação certa.

Não há dúvida de que o mesmo questionamento que resultou na suspensão da exigibilidade da obrigação tributária, poderá também resultar na sua própria extinção. Eis aí a incerteza em relação à existência da obrigação, que a contribuinte procura negar.

Em reforço ao que está sendo dito, registro o conteúdo do voto que orientou o Acórdão nº 1301-00.794, de 17/01/2012, exarado pelo conselheiro Waldir Veiga Rocha, que também colaciona variada jurisprudência sobre o tema:

O ponto central da discussão é a natureza das despesas com provisões para pagamento de tributos discutidos em juízo e cuja exigibilidade estava suspensa, se despesas efetivamente incorridas, como quer a interessada, ou se provisões, como entende o Fisco. Como corolário

dessa questão, discute-se também a dedutibilidade, ou não, de tais despesas (ou provisões) para fins de determinação da base de cálculo da CSLL.

A matéria é bastante conhecida, e já foi objeto de apreciação por este colegiado, quando do julgamento dos processos nº 16327.000028/2005-17 e nº 16327.001299/2006-71, também sob minha relatoria, resultando, respectivamente, os acórdãos nº 1301-00.275, de 09/03/2010, e nº 1301-00.642, de 04/08/2011.

Por bem refletir meu entendimento sobre o assunto, transcrevo, a seguir, excerto do voto proferido no primeiro processo e reproduzido no segundo, sendo em ambas as ocasiões acompanhado à unanimidade pela Turma.

[...] Com efeito, as despesas com tributos, na situação em que estes estão submetidos ao crivo do Poder Judiciário e com exigibilidade suspensa, não se revestem da certeza e da liquidez indispensáveis a que sejam consideradas despesas incorridas a pagar. Em consequência, suas contrapartidas, registradas no passivo, se caracterizam como provisões para fazer face a evento futuro e incerto.

Não se discute a correção do registro contábil, pertinente à luz dos princípios e convenções da contabilidade, especialmente aquele do conservadorismo. Também não se trata de glosa de despesas tidas por desnecessárias ou não usuais. O ponto central é que as despesas discutidas são incertas tanto para o contribuinte, que as considera indevidas e as discute judicialmente, quanto para o ente tributante, que se vê na dependência de manifestação do Poder Judiciário para que possa exigir o tributo. Isso ficou bem claro no voto condutor do acórdão recorrido, no trecho a seguir transcrito:

13- A obrigatoriedade de pagar os valores dependem de eventos futuros e incertos, ou seja, dependem de decisão judicial. Se for incerto, não pode ser classificado como contas a pagar, que por sua natureza, impõe liquidez e certeza. A provisão, por sua vez, não possui um dos elementos, quais sejam liquidez e certeza, pois se assim fosse, um termo seria sinônimo do outro.

14- Ao interpor a ação judicial o interessado pretende ver dispensado do recolhimento do tributo. Para a administração tributária demonstra que, segundo seu entendimento, o valor não é devido, como também demonstra para seus sócios e terceiros que luta para não recolher o tributo. Em suma, tanto o interessado, quanto a administração tributária, não têm certeza sobre seus direitos. Ambos aguardam o pronunciamento do poder judiciário.

Demonstrada a natureza de provisão dos valores ora discutidos, impõe-se sua adição para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, ex vi do art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/1995. Tal foi exatamente o procedimento do Fisco, o qual reputo correto.

[...]

A jurisprudência administrativa é farta nessa linha, como se verifica das ementas a seguir transcritas, a título exemplificativo:

CSLL — PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS — TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa — Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. (Ac. 101-94.491, de 29/01/2004. Rec. 136.214. Rel. Cons. Valmir Sandri) (No mesmo sentido, Ac. 103-23.053, de 13/06/2007, Rec. 156.141. Rel. Cons. Leonardo de Andrade Couto) (No mesmo sentido, Ac. 105-17.358, de 17/12/2008. Rec. 164.752. Rel. Cons. Marcos Rodrigues de Mello)

CSLL — PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS — TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa — Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão.

JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR FORÇA DE MEDIDAS JUDICIAIS — Por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, os juros de mora sobre tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais seguem a norma de dedutibilidade do principal. (Ac. 101-95.727, de 20/09/2006. Rec. 135.395. Rel. Cons. Paulo Roberto Cortez)

IRPJ — CSLL — PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS — TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa — Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. Assim, a dedutibilidade de tais rubricas somente ocorrerá por ocasião de decisão final da justiça, desfavorável à pessoa jurídica.

JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR FORÇA DE MEDIDAS JUDICIAIS — Por constituírem acessório dos tributos

sobre os quais incidem, os juros de mora sobre tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais a seguem a norma de dedutibilidade do principal. (Ac. 101-96.008, de 01/03/2007. Rec. 151.401. Rel. Cons. Paulo Roberto Cortez)

CSLL. DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. ANO-CALENDÁRIO 1998. Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, II a IV, do CTN, constituem provisões e não despesas incorridas, estando vedada sua dedução para apuração da base de cálculo da CSLL. (Ac. 103-23.031, de 24/05/2007. Rec. 156.083. Rel. Cons. Aloysio José Percínio da Silva)

PROVISÕES — provisões somente podem ser deduzidas das bases de cálculo da CSLL se assim a lei expressamente autorizar. Classificam-se como tais, os elementos do passivo, cuja exigibilidade, montante ou data de liquidação, isolada ou conjuntamente, não são certos e determináveis no período de apuração. Assim, valores registrados como tributos, contribuições e demais acréscimos, não passíveis de serem exigidos por força de medida judicial, quadram-se nesta classificação e devem ser adicionados à base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, se seu registro contábil reduziu o resultado do exercício. (Ac. 103-23.037, de 24/05/2007. Rec. 156.322. Rel. Cons. Guilherme Adolfo dos Santos Mendes)

CSLL — BASE DE CÁLCULO — DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPensa — Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, inciso II do CTN, constituem provisões e não despesas incorridas, estando vedada sua dedução para apuração da base de cálculo da CSLL, conforme regra do art. 13, inciso I, da Lei 9.249/95. (Ac. 108-08.126, de 02/12/2004. Rec. 139.544. Rel. Cons. Luiz Alberto Cava Macieira)

Esta 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais também já manifestou entendimento de que os tributos com exigibilidade suspensa têm caráter de provisão e, como tais, não são dedutíveis na apuração da CSLL, conforme os seguintes julgados:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos discutidos judicialmente, cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. O mesmo ocorre com a provisão para juros sobre contingências fiscais os quais, por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, devem seguir a norma de dedutibilidade do principal. (Acórdão 9101-01.214, de 18/10/2011).

CSLL. DEDUÇÕES DA BASE DE CÁLCULO. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151, do Código Tributário Nacional CTN, são indedutíveis para efeito da determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. (Acórdão 9101-001.512, de 20/11/2012).

Mesmo aderindo ao entendimento de que os tributos com exigibilidade suspensa têm caráter de provisão, o que já seria suficiente para o deslinde da controvérsia, há ainda outro aspecto a ser examinado.

É que a questão sobre a dedutibilidade de tributos e contribuições com a exigibilidade suspensa, no que toca à base de cálculo da CSLL, também costuma ser abordada no contexto das regras previstas no art. 41, §1º c/c art. 57, ambos da Lei nº 8.981/1995:

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.

[...]

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

Há uma linha de entendimento, adotada inclusive pelo voto do relator, que vê as referidas regras da Lei 9.249/1995 (art. 13, I) e da Lei 8.981/1995 (art. 41, §1º, e art. 57) como hipóteses excludentes e antagônicas.

Ou seja, o tributo com exigibilidade suspensa configuraria efetiva obrigação tributária, e não mera provisão. E nesse passo, como obrigação tributária, a regra que poderia incidir seria aquela prevista na Lei 8.981/1995, e não a da Lei 9.249/1995.

O problema, conforme apontado no voto do relator, é que o art. 41, §1º, da Lei 8.981/1995 só é aplicável ao IRPJ, de modo que nenhuma restrição legal haveria para que os tributos com exigibilidade suspensa fossem deduzidos da base de cálculo da CSLL pelo regime de competência.

Entretanto, também divirjo do relator quanto a esse tipo de entendimento.

Não estamos aqui diante de uma situação em que se pretende estender para a CSLL alguma regra que trata de item específico da base de cálculo do IRPJ. Não é esse o caso.

Sabe-se muito bem que as obrigações tributárias configuram despesa dedutível tanto para o IRPJ, quanto para a CSLL, e que essa possibilidade de dedução é

prevista individualmente, tanto nas regras que tratam da base de cálculo do IRPJ, quanto nas regras que tratam da base de cálculo da CSLL.

O §1º do art. 41 da Lei 8.981/1995 não criou nenhuma dedução específica para o IRPJ. Esse dispositivo simplesmente definiu um regime (regime de competência ou regime de caixa) para o tipo de despesa que está sendo aqui tratado (despesa com tributos), levando em conta que essa despesa pode estar relacionada a uma obrigação tributária com exigibilidade suspensa.

A questão da definição de regime para o reconhecimento de receitas e despesas é tipicamente uma "norma de apuração", e se encaixa exatamente no escopo do art. 57 da Lei 8.981/1995.

Basta ver que quando é adotado o regime de caixa para o IRPJ (na apuração do lucro presumido, p/ ex.) este mesmo regime é adotado para a CSLL, também por força do art. 57 da Lei 8.981/1995, e ninguém pensa em alegar que esse dispositivo estaria sendo utilizado para desvirtuar a base de cálculo da CSLL, para acrescentar elementos na base de cálculo da CSLL que não estavam previstos nas suas próprias normas, etc.

Assim, a regra do art. 41, §1º, da Lei 8.981/1995 é perfeitamente aplicável à CSLL.

Não há nenhum antagonismo entre as referidas regras da Lei 9.249/1995 (art. 13, I) e da Lei 8.981/1995 (art. 41, §1º, e art. 57).

É preciso ter em mente que a palavra do legislador muitas vezes não esgota as possibilidades de sentido que pode ser a ela atribuído.

É sempre a interpretação das normas que dá o seu conteúdo ao longo do tempo, compondo as aparentes contradições e os excessos normativos.

E quanto à matéria em questão, o sentido das regras contidas na Lei 8.981/1995 (art. 41, §1º) e na Lei 9.249/1995 (art. 13, I) é exatamente o mesmo, ou seja, vedar a dedução antecipada de tributo com exigibilidade suspensa, dada a sua condição de incerteza.

Nesse contexto, seja como provisão, seja como uma despesa que só pode ser deduzida pelo regime de caixa, os tributos com exigibilidade suspensa não podiam ter sido deduzidos da base de cálculo da CSLL.

Desse modo, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN quanto à divergência sobre a "Dedutibilidade de tributos com a exigibilidade suspensa".

DIVERGÊNCIA SOBRE A "DEDUTIBILIDADE DE MULTAS POR INFRAÇÃO"

Penso que a autoridade fiscal agiu corretamente ao não admitir que as multas por infração fossem deduzidas da base de cálculo da CSLL.

As multas, que haviam sido deduzidas indevidamente, foram adicionadas à base de cálculo da CSLL, de maneira semelhante ao que a contribuinte já fazia para o IRPJ.

O auto de infração menciona dispositivos relativos ao IRPJ, como aponta o relator, mas também menciona o art. 2º da Lei nº 7.689/1988, segundo o qual a base de cálculo da CSLL é o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial.

E a Lei nº 6.404/1976, em seu art. 187, §1º, traz um comando geral no sentido de que na determinação do resultado do exercício serão computados os custos, despesas, encargos e perdas correspondentes às receitas e aos rendimentos da sociedade.

Essa relação de correspondência entre despesas e receitas prevista na legislação comercial não pode dizer outra coisa senão que as despesas a serem computadas (deduzidas) na determinação do resultado são aquelas incorridas para a geração das receitas; são aquelas necessárias para a geração das receitas; são aquelas normais/usuais na atividade da empresa, e as multas por infração não se encaixam nesse quadro.

A determinação do resultado do exercício configura etapa preparatória para a apuração do IRPJ e da CSLL, e afeta igualmente esses dois tributos. O fato de haver uma regra mais detalhada para o IRPJ não significa possibilidade de dedução para a CSLL.

Concluo, desse modo, que as despesas com multas por infração não são dedutíveis da base de cálculo da CSLL.

Desse modo, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN também para essa matéria.

Resumindo, voto no sentido de:

- CONHECER da divergência sobre a concomitância de multas; e
- DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN em relação às divergências sobre dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa, dedutibilidade de multas por infração, e concomitância de multas.

(assinatura digital)

Rafael Vidal de Araujo