



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

Processo nº 15504.732788/2013-46
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.002 – 1ª Turma
Sessão de 8 de agosto de 2017
Matéria CSLL - DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS
Recorrentes CEMIG GERACAO E TRANSMISSAO S.A
UNIÃO (FAZENDA NACIONAL)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010, 2011

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INDEDUTIBILIDADE.

É vedado, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, a dedução de quotas de amortização de ágio pago na aquisição de investimentos.

MULTAS INDEDUTÍVEIS.

Necessidade, usualidade e normalidade são conceitos que devem ser observados no registro contábil de despesas, evidenciando-se correta a interpretação de que multas por infrações são indedutíveis, também, na apuração da base de cálculo da CSLL.

PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa.

Devem ser adicionados ao lucro líquido do período, para fins de determinação da base de cálculo da contribuição social, os tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medida judicial.

LEI ROUANET, ART 18, §3º. PROJETOS ESPECIAIS. PATROCÍNIO. DEDUTIBILIDADE COMO DESPESA OPERACIONAL. VEDAÇÃO LEGAL.

A vedação à dedutibilidade das doações e patrocínios de que trata a Lei Rouanet aplica-se também à base de cálculo da CSLL.

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

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer integralmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Cristiane Silva Costa e Gerson Macedo Guerra, que conheceram parcialmente do recurso, apenas quanto à dedutibilidade de despesas com amortização de ágio da base de cálculo da CSLL. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Cristiane Silva Costa, Lívia de Carli Germano (suplente convocada) e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento (i) por maioria de votos quanto à adição, na apuração da base de cálculo da CSLL, de tributos com exigibilidade suspensa, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto e Cristiane Silva Costa, que lhe deram provimento; (ii) por voto de qualidade quanto à ausência de adição, na apuração da CSLL, dos valores referentes aos patrocínios e projetos culturais e artísticos definidos na Lei Rouanet, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Cristiane Silva Costa, Lívia de Carli Germano e Gerson Macedo Guerra, que lhe dera m provimento; e (iii) por maioria de votos quanto à concomitância de multa isolada com multa de ofício, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Cristiane Silva Costa, Lívia de Carli Germano, que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Adriana Gomes Rego. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio, substituída pela conselheira Lívia de Carli Germano.

(assinatura digital)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente.

(assinatura digital)

Luís Flávio Neto - Relator.

(assinatura digital)

Adriana Gomes Rego - Redatora designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Livia de Carli Germano (suplente convocada), Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela **CEMIG - Geração e Transmissão S/A** (doravante “**contribuinte**”), bem como pela **Procuradoria da Fazenda Nacional** (doravante “**PFN**”), em face do Acórdão n. **1301-001.893** (doravante “**acórdão a quo**” ou “**acórdão recorrido**”), proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta 1ª Seção (doravante “**Turma a quo**”).

O recurso especial versa sobre: **(1)** dedutibilidade dos valores relativos a multas por infrações fiscais; **(2)** obrigatoriedade da adição de despesas com amortização de ágio na base de cálculo da CSLL; **(3)** obrigatoriedade de adição, na apuração da base de cálculo da CSLL, de tributos com exigibilidade suspensa; **(4)** obrigatoriedade de adição, na apuração da CSLL, de valores referentes aos patrocínios e projetos culturais e artísticos definidos na Lei Rouanet; **(5)** cobrança de multa isolada pela não apuração de estimativas mensais de CSLL, cumulada com a multa de ofício, nos períodos de **2010 e 2011**.

Conforme se colhe do Termo de Verificação Fiscal, esses são os fatos presentes no caso (**fls. 379 e seg. do e-processo**):

“Como se verá, têm-se que as irregularidades em pauta se constituíram essencialmente da falta de adição ao lucro líquido de despesas indedutíveis com provisões de tributos e contribuintes com exigibilidade suspensa, com doações, com multas e com amortização de ágio na apuração da base de cálculo da CSLL; tendo se incorrido ainda em exclusões indevidas no levantamento da mesma base.

(...)

De início, tem-se que não há nenhuma legislação que expressamente permita ou autoriza as deduções de valores com a natureza das despesas acima citadas; que foram feitas pelo contribuinte sob a forma de suas não adições e exclusões da base de cálculo da CSLL.

(...)

Como dito no anterior título 1, e como se identificará no próximo título 3, no caso do contribuinte em pauta, em 2010 e 2011, no levantamento da base de cálculo da CSLL, o mesmo não fez adições ao lucro líquido de despesas com “provisão de tributos e contribuições com exigibilidade suspensa”, “doações”, “multas” e “amortização de ágio”; tendo feito ainda exclusões de despesas com “amortização de ágio, adicionadas antes no mesmo período base de 2010 e em períodos anteriores.

(...)

Aqui, no caso, por se referirem a uma questão ou demanda judicial quanto à legalidade de inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, constituem um provisionamento contra eventuais riscos de a ação impetrada ter resultado desfavorável; precavendo se a empresa contra os consequentes impactos negativos que tal resultado traria a seu patrimônio”.

A DRJ julgou a impugnação administrativa improcedente, mantendo o lançamento integralmente **(fls. 686 e seg. do e-processo)**. A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010, 2011

IMPUGNAÇÃO. JULGAMENTO. COMPETÊNCIA. DRJ.

A competência para julgar impugnações contra lançamento, ressalvada a competência material, é da Delegacia de Julgamento a quem o processo for encaminhado, independentemente do aspecto territorial.

CSLL. BASE DE CÁLCULO. NORMAS DE APURAÇÃO DO IRPJ. APLICABILIDADE.

Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para IRPJ, salvo na hipótese de existirem regras específicas referentes a base de cálculo e alíquotas.

CSLL. BASE DE CÁLCULO. TRIBUTOS. EXIGIBILIDADE SUSPensa. INDEDUTIBILIDADE.

Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação da base de cálculo da CSLL, segundo o regime de competência, vedada a dedução daqueles cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional.

CSLL. BASE DE CÁLCULO. MULTA. INFRAÇÃO FISCAL. INDEDUTIBILIDADE.

São indedutíveis da base de cálculo da CSLL, como custo ou despesas operacionais, as multas por infração fiscal, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

CSLL. BASE DE CÁLCULO. DOAÇÕES E PATROCÍNIOS. LEI ROUANET. INDEDUTIBILIDADE.

São indedutíveis da base de cálculo da CSLL, os valores objeto de doações ou patrocínios, mesmo que na forma da Lei nº 8.313/1991, Lei Rouanet.

CSLL. BASE DE CÁLCULO. QUOTAS DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INDEDUTIBILIDADE.

É vedado, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, a dedução de quotas de amortização de ágio pago na aquisição de investimentos.

FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE PAGAMENTOS DE ESTIMATIVAS MENSAS. MULTA ISOLADA. APLICABILIDADE.

A falta ou insuficiência de recolhimentos de CSLL apurada por estimativa mensal caracteriza infração que dá ensejo à aplicação de multa isolada, ainda que o ano base já esteja encerrado.

MULTAS ISOLADA E VINCULADA. CUMULAÇÃO. POSSIBILIDADE.

É válida a cumulação da multa isolada com a multa vinculada ao tributo, porquanto cada qual corresponde a uma infração distinta e autônoma.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Nesse seguir, foi interposto recurso voluntário pelo contribuinte **(fls. 704 e seg. do e-processo)**.

Na decisão recorrida, a Turma *a quo* decidiu, por maioria dos votos, dar provimento parcial ao recurso para cancelar as glosas de amortização de ágio e multas por infrações (fls. 747 e seg. do e-processo).

O acórdão recorrido restou assim ementado:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercício: 2011, 2012

CSLL. TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM A EXIGIBILIDADE SUSPensa. DEDUÇÃO. VEDAÇÃO.

Amoldam-se a verdadeiras provisões os valores registrados contabilmente como decorrentes de obrigações tributárias cujas respectivas exigibilidades encontram-se suspensas, não se admitindo, assim, a dedutibilidade dos correspondentes montantes na determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

DOAÇÕES E PATROCÍNIOS. CSLL. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O comando geral trazido pelo art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, é no sentido de estabelecer vedação a qualquer tipo de doação, mas, em caráter de exceção, admite que a tratada pela Lei nº 8.313, de 1991, possa ser objeto de dedução, observada, obviamente, a forma ali estabelecida (dedução do imposto devido nos limites estabelecidos pela legislação do imposto de renda). O referido artigo, ao simplesmente fazer remissão às disposições da Lei nº 8.313/91, não trouxe qualquer possibilidade de redução da base de cálculo da CSLL com gastos com doações e patrocínios a projetos culturais.

CSLL. BASE DE CÁLCULO E LIMITES À DEDUTIBILIDADE.

A amortização contábil do ágio impacta (reduz) o lucro líquido do exercício. Havendo determinação legal expressa para que ela não seja computada na determinação do lucro real, o respectivo valor deve ser adicionado no LALUR, aumentando, portanto, a base tributável. Não há, porém, previsão no mesmo sentido, no que se refere à base de cálculo da Contribuição Social, o que, a nosso sentir, torna insubsistente a adição feita de ofício pela autoridade lançadora.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI Nº 8.981/1995.

Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial. Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei nº 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ.

IRPJ. CSLL. BASES DE CÁLCULO. IDENTIDADE. INOCORRÊNCIA.

A aplicação, à Contribuição Social sobre o Lucro, das mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, por expressa disposição legal, não alcança a sua base de cálculo. Assim, em determinadas circunstâncias, para que se possa considerar indedutível um dispêndio na apuração da base de cálculo da contribuição, não é suficiente a simples argumentação de que ele, o

dispêndio, é indedutível na determinação do lucro real, sendo necessária, no caso, disposição de lei nesse sentido.

MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA.

Não há que se falar em aplicação concomitante sobre a mesma base de incidência quando resta evidente que as penalidades, não obstante derivarem do mesmo preceptivo legal, decorrem de obrigações de naturezas distintas. Inexistente, também, fator temporal limitador de sua aplicação, sendo prevista, inclusive, a sua exigência mesmo na situação em que as bases de cálculo das exações são negativas, sendo descabida, assim, a alegação de que a multa só poderia ser aplicada até a data do encerramento do período de apuração correspondente.

A PFN interpôs recurso especial, arguindo divergência de interpretação em relação à **(i)** dedutibilidade dos valores relativos a multas por infrações fiscais; **(2)** obrigatoriedade da adição de despesas com amortização de ágio na base de cálculo da CSLL. O referido recurso foi integralmente admitido por despacho (**e-fls. 795 e seg.**).

Em breve síntese, a PFN alega em seu recurso:

- “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”.
- “Na legislação, a neutralidade fiscal do MEP se encontra prevista no artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 (com a redação vigente à época da ocorrência dos fatos ora em análise), o qual estabelece que a receita e a despesa de equivalência patrimonial não devem ser computadas na determinação do lucro real”.
- “No que se refere à amortização do ágio e do deságio, o artigo 33 do mesmo Decreto prevê que esses registros somente devem adotar efeitos fiscais quando da alienação ou liquidação do investimento na controlada pela controladora”.
- “Logo, pelo que até aqui fora detalhado, demonstra-se que, de acordo com a natureza contábil do MEP, os seus registros, dentre os quais se inclui a despesa de amortização de ágio, são tributariamente neutros; sendo que, no que tange ao ágio e deságio, a sua amortização passa a ter efeitos fiscais quando da alienação ou liquidação do investimento. **E, como visto, essa neutralidade fiscal decorre do fato de que o MEP não atribui efeitos patrimoniais diretos ao investidor, mas proporciona apenas o controle de recuperação de um custo que já foi realizado ou o reconhecimento de uma renda que foi auferida por outra pessoa jurídica**”.
- “Nesse diapasão, com base no que fora exposto e voltando à questão em debate, vê-se que, de acordo com a natureza contábil do MEP, a despesa de amortização de ágio só será dedutível caso ocorra a alienação ou liquidação do investimento que propiciou o seu pagamento. Contudo, no caso em apreço, esse fato não ocorreu. A amortização do ágio passou a ser deduzida após a confusão patrimonial entre investidora e investida e com base nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997”.

O contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial da PFN (**fls. 815 do e-processo**), nas quais argumenta, em breve síntese:

- O recurso não deveria ser conhecido quanto à dedutibilidade de despesas com multas por infrações, pois a PFN não teria logrado demonstrar qual a legislação

que fora interpretada de forma divergente e, além do mais, o contexto fático do acórdão paradigma seria diferente daquele presente no acórdão recorrido.

- “Ocorre que o art. 57 da Lei n. 8.981/95 não tem o condão de alterar essa realidade porque a base de cálculo da CSLL não é a mesma base do IRPJ. Enquanto aquela é o “resultado ajustado do exercício”, nos termos da Lei n. 7.689/88, a base de incidência do IRPJ é o “lucro real”. Assim, ressaltando, da leitura do art. 41 da Lei n. 8.981/95, que o legislador disciplinou, especificamente, a apuração do IRPJ (e não da CSLL), pois se referiu à “(...) determinação do lucro real” (e-fls. 822).

- “O art. 41 da Lei n. 8.981/95, portanto, não se aplica à CSLL, em virtude de seus próprios limites semânticos-interpretativos” (e-fls. 823).

- “(...) a extensão de algumas regras do IRPJ à CSLL realmente existe, por força do art. 57, mas não tem efeito em relação àquelas atinentes à apuração da base de cálculo da contribuição e às suas respectivas alíquotas” (e-fls. 820).

- “Para que houvesse, portanto, a obrigatoriedade de adição, quando da apuração de CSLL, das multas fiscais, seria necessária expressa previsão legal nesse sentido, a qual inexistia até o momento” (e-fls. 824).

- Nesse diapasão, o contribuinte argumenta que também não norma expressa que determina a adição das despesas com amortização do ágio para CSLL.

O contribuinte também interpôs recurso especial (**e-fls. 828 e seg.**), alegando divergência de interpretação quanto à **(1)** ausência de adição, na apuração da base de cálculo da CSLL, de tributos com exigibilidade suspensa; **(2)** ausência de adição, na apuração da CSLL, de valores referentes aos patrocínios e projetos culturais e artísticos definidos na Lei Rouanet; **(3)** multa isolada pela não apuração de estimativas mensais de CSLL, cumulada com a multa de ofício, nos períodos de **2010 e 2011**. O recurso foi integralmente admitido por despacho (**e-fls. 1015 e seg.**).

Em síntese, alega o contribuinte:

- “O fato de um tributo estar com exigibilidade suspensa não torna incerta sua existência ou seu valor, de modo a possibilitar seu enquadramento no conceito de provisão”.

- Não haveria norma que impedisse a dedutibilidade da base de cálculo da CSLL dos valores pagos a título de doação;

- “A aplicação concomitante da multa de ofício com multa isolada padece de ilegalidade por constituir dupla incidência para apenas uma infração. Isso porque, quando a falta de antecipação do tributo constitui infração caracterizada como ausência de pagamento (...), punida com multa isolada, e os correspondentes rendimentos compõem a renda tributável para apuração do saldo/ajuste anual da CSLL não paga, esta é a base de cálculo da multa de ofício e alberga a parte do tributo (antecipação) já punida pela falta de pagamento”.

Cientificada do recurso, a PFN apresentou contrarrazões (**e-fls. 1026 e seg.**), nas quais argumenta, em breve síntese:

- “Em razão dessa incerteza intrínseca que acompanha o tributo com exigibilidade suspensa, sua repercussão contábil na empresa deve se fazer representar por uma provisão, uma reserva que possa, futuramente, ser revertida em despesa. No presente momento, porém, despesa não é” (e-fls. 1029).

- O art. 13 da Lei n. 9249/1995 seria aplicável à CSLL e vedaria a dedutibilidade pretendida pelo contribuinte.

- “Analisando-se os autos, vê-se que a aplicação da multa de ofício, prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, resultou de infrações às regras de determinação do lucro real praticadas pelo sujeito passivo, relativo ao ano-calendário de 2007

(falta de recolhimento do tributo e/ou declaração inexata). Por outro lado, a denominada multa isolada, fundada no art. 44, II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, foi aplicada em razão do descumprimento, pelo recorrido, do modo de pagamento do IRPJ sobre base de cálculo estimada (art. 2º da Lei 9.430/96), relativo ao ano-calendário de 2007” (e-fls. 1039).

- “Em suma, as multas de ofício e isolada não decorrem da mesma infração, e não incidem sobre a mesma base de cálculo. São multas inteiramente diversas, previstas em lei, e não configuram nenhum bis in idem, como entendido pela e. Turma a quo, quando afirma que ao se penalizar o todo, não se pode penalizar parte deste todo. Por consequência é indevida a aplicação do princípio da consunção nesta hipótese”.

Conclui-se, com isso, o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luís Flávio Neto, Relator.

CONHECIMENTO

O contribuinte opõe preliminares que conduziriam ao não conhecimento parcial do recurso especial interposto pela PFN.

Primeiro, a PFN não teria cumprido em seu recurso com o parágrafo 1º do art. 67 do RICARF, segundo o qual a legislação interpretada de forma divergente deveria ser apontada de forma objetiva. O contribuinte sustenta que, como o recurso especial apontaria para o art. 41 da Lei n. 8.981/95 e o art. 47 da Lei n. 4.506/65, sem especificar algum inciso ou parágrafo específico, não restaria cumprida a exigência regimental para o conhecimento da matéria.

Compreendo não assistir razão à recorrida nesse ponto. A peça recursal deixa claro quais são os dispositivos legais cuja interpretação apresentaria divergência neste Conselho. Além de indicar expressamente os dispositivos em disputa, como a própria contribuinte admite, a peça recursal não deixa dúvida quanto aos pontos controvertidos que devem ser avaliados por esta Turma da CSRF.

Segundo, reclama o contribuinte que o acórdão n. 1101-000.796, indicado como paradigma quanto à questão da **dedutibilidade dos valores relativos a multas por infrações fiscais da base de cálculo da CSLL**, teria sido prolatado a partir de contexto diverso, não se prestando a evidenciar divergência sobre a matéria.

No presente caso, a autuação fiscal adotou como fundamento legal o art. 13 da Lei n. 9.249/95. O acórdão recorrido compreendeu que: **(i)** as normas atinentes ao IRPJ não seriam imediatamente aplicáveis à CSLL e **(ii)** considerou que o art. 41 da Lei n. 8.981/95 não seria aplicável à CSLL. Destaca-se o seguinte trecho do aludido acórdão:

“No presente caso, a autoridade fiscal incluiu a glosa das despesas com MULTAS na INFRAÇÃO 001 (FALTA/INSUFICIENCIA DE ADIÇÕES À BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL - DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS - ART. 13 DA LEI N 9.249/95), tendo apontado fundamentação legal genérica na imputação da infração.

A indedutibilidade das multas por infrações fiscais foi trazida pelo § 5º do art. 41 da Lei n. 8.981, de 1995, dispositivo que não foi citado na peça acusatória. A norma acima referenciada encontra-se inserida na SUBSEÇÃO I da lei, que tem como título o seguinte: DAS ALTERAÇÕES NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL.

Veja-se, pois, que existe disposição expressa acerca da indedutibilidade das MULTAS FISCAIS, e essa disposição é direcionada exclusivamente para apuração do lucro real, base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica.

Com o devido respeito, discordo do entendimento declinado na decisão recorrida de que "só haverá diferença no tratamento de adições e exclusões do IRPJ e da CSLL quando, nesse sentido, houver disposição expressa", e de que "a ausência de disposição legal faz presumir que a mesma adição imposta para um deva ser observada para o outro". Embora admita que, em determinadas situações, a ausência de norma expressa acerca da indedutibilidade não seja elemento suficiente à desautorização da glosa, eis que, em cada caso, é necessário apreciar a natureza do item e o seu contexto normativo, penso que, em outras, não é possível, a partir da ausência de disposição legal, presumir que o tratamento tributário seja o mesmo, para o IRPJ e para a CSLL.

O caso das MULTAS POR INFRAÇÕES FISCAIS, a meu ver, enquadra-se nessa segunda situação, qual seja, existe disposição legal expressa estabelecendo a sua indedutibilidade na apuração do lucro real, mas isso não autoriza presumir que essa mesma indedutibilidade se aplica na determinação da base de cálculo da CSLL.

Assim, por entender que não existe amparo legal para a medida adotada pela autoridade fiscal, afasto as glosas das despesas com multas por infrações fiscais, nos montantes de R\$ 7.104.607,90 (2010) e R\$ 1.027.018,19 (2011)."

De forma **convergente** (e não divergente), o acórdão n. 1101-000.796, indicado como **paradigma**, compreendeu que: **(i)** as normas atinentes ao IRPJ não seriam imediatamente aplicáveis à CSLL e **(ii)** o art. 41 da Lei n. 8.981/95 não seria aplicável à CSLL. Destaca-se o seguinte trecho do aludido acórdão:

"Inicialmente, tem razão a recorrente quando observa que o art. 41 da Lei no 8.981/95 tem efeitos, apenas, na apuração da base de cálculo do IRPJ, não se prestando o art. 57 da mesma lei a ampliar seus efeitos, de modo a alterar a apuração da base de cálculo da CSLL. De toda sorte, tal referência é insuficiente para ensejar a nulidade do lançamento, pois há outros fundamentos legais coerentes com a motivação fática desenvolvida pela autoridade lançadora, cabendo apenas apreciar se, no mérito, esta fundamentação é hábil à manutenção da exigência.

(...)

No que tange à glosa de multas por infrações, a autoridade fiscal alinha a apuração da base de cálculo da CSLL e do lucro real, no que diz respeito aos princípios de dedutibilidade de despesas e provisões. Entende que o art. 47 da Lei n. 4.506/64 é aplicável, também, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, e ressalta que esta interpretação foi adotada pela Instrução Normativa SRF no 390/2004, que reconheceu a necessidade de adição, à base de cálculo da CSLL, das multas fiscais não compensatórias e as multas de natureza não tributária.

A recorrente afirma que a acusação é superficial neste ponto, mas, do relato fiscal, resta claro que a glosa das multas se deu em razão do entendimento de que tais despesas não são necessárias, usuais e normais, na forma do art. 47 da Lei no 4.506/64, fundamento implícito da Instrução Normativa SRF no 390/2004, que assim dispõe: (...)"

Note-se que o acórdão n. 1101-000.796, indicado como paradigma, apenas chegou à conclusão de que uma despesa com multas fiscais não seria dedutível por estar em discussão também o art. 47 da Lei n. 4.506/64, o qual não está, contudo, presente neste processo:

No que tange à glosa de multas por infrações, a autoridade fiscal alinha a apuração da base de cálculo da CSLL e do lucro real, no que diz respeito aos princípios de dedutibilidade de despesas e provisões. Entende que o art. 47 da Lei no 4.506/64 é aplicável, também, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, e ressalta que esta interpretação foi adotada pela Instrução Normativa SRF nº 390/2004, que reconheceu a necessidade de adição, à base de cálculo da CSLL, das multas fiscais não compensatórias e as multas de natureza não tributária.

Assim, é possível o entendimento de que uma despesa que não reúna os requisitos da necessidade, normalidade e usualidade não deveria, sequer, estar registrada contabilmente, quanto mais afetar o lucro tributável. Não é razoável exigir que o legislador fixe expressamente a indedutibilidade de todos os valores desvinculados da atividade do sujeito passivo.

Nesse seguir, compreendo que o recurso especial **não** deve ser admitido em relação à a matéria da dedutibilidade dos valores relativos a multas por infrações fiscais da base de cálculo da CSLL.

Quanto à matéria pertinente à dedutibilidade de despesas com amortização de ágio da base de cálculo da CSLL, compreendo que o despacho de admissibilidade bem analisou o cumprimento dos requisitos para a interposição do recurso especial de divergência interposto pela PFN, tendo em vista o acórdão paradigma n. acórdão n. 1301-001.067, razão pela qual não merece reparo.

Da mesma forma, em relação ao recurso especial do contribuinte, compreendo que o despacho de admissibilidade bem analisou os requisitos para o seu conhecimento, não merecendo reparos.

MÉRITO

(1) Dedutibilidade de despesas com amortização de ágio da base de cálculo da CSLL.

O legislador, ao instituir a CSLL, não adotou como fórmula a remissão imediata aos instrumentos legais que delimitam a base de cálculo do IRPJ. Por uma ou outra razão, a decisão do legislador competente foi detalhar os elementos próprios da base de cálculo da CSLL, ainda que muitas vezes coincidentes com o IRPJ.

Destaca-se o art. 2º da Lei n. 7.689/88, que instituiu a CSLL (com as alterações da Lei n. 8.034/90):

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base;

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda;

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base.

§ 2º No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior.

A base de cálculo da CSLL, portanto, parte do resultado do exercício apurado pela contabilidade conforme as normas societárias, com os ajustes previstos expressamente pelo legislador.

O legislador se valeu da remissão legislativa às normas do IRPJ apenas para algumas questões, como se observa do art. 6º da Lei nº 7.689/88:

Art. 6º A administração e fiscalização da contribuição social de que trata esta lei compete à Secretaria da Receita Federal.

Parágrafo único. Aplicam-se à contribuição social, no que couber, as disposições da legislação do imposto de renda referente à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo.

A Lei n. 8.981/95 também prevê remissão apenas para questões operacionais específicas. O legislador expressamente delimitou a remissão às normas pertinentes ao IRPJ, ressalvando a independência das regras legais que delimitam a base de cálculo e as alíquotas da CSLL:

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).

A ressalva expressa do legislador no art. 57 da Lei n. 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 a tutela dessa contribuição e do IRPJ.

Em relação ao ágio, é relevante observar que, nos idos de 1976, a Lei 6.404 (“Lei das SAs”) regulou a adoção do MEP, especialmente em seu art. 248:

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos relevantes (artigo 247, parágrafo único) em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital social, e em sociedades controladas, serão avaliados pelo valor de patrimônio líquido, de acordo com as seguintes normas:

(...)

A legislação brasileira passou a prever que as pessoas jurídicas que detivessem investimentos em controladas ou coligadas deveriam, ao realizar sua escrituração pelo MEP, desdobrar o custo destas (i) no valor do patrimônio líquido existente no momento da aquisição da respectiva empresa investida e (ii) no ágio ou deságio eventualmente suportado para a sua aquisição:

Decreto-lei n. 1.598/77

Art. 20. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e

II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I.

§ 1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.

§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:

a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

Avaliação do Investimento no Balanço

Art 21 - Em cada balanço o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada, de acordo com o disposto no artigo 248 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e as seguintes normas:

I - o valor de patrimônio líquido será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação da coligada ou controlada levantado na mesma data do balanço do contribuinte ou até 2 meses, no máximo, antes dessa data, com observância da lei comercial, inclusive quanto à dedução das participações nos resultados e da provisão para o imposto de renda.

II - se os critérios contábeis adotados pela coligada ou controlada e pelo contribuinte não forem uniformes, o contribuinte deverá fazer no balanço ou balancete da coligada ou controlada os ajustes necessários para eliminar as diferenças relevantes decorrentes da diversidade de critérios;

III - o balanço ou balancete da coligada ou controlada levantado em data anterior à do balanço do contribuinte deverá ser ajustado para registrar os efeitos relevantes de fatos extraordinários ocorridos no período;

IV - o prazo de 2 meses de que trata o item I aplica-se aos balanços ou balancetes de verificação das sociedades, de que trata o § 4o do artigo 20, de que a coligada ou controlada participe, direta ou indiretamente.

V - o valor do investimento do contribuinte será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido ajustado de acordo com os números anteriores, da porcentagem da participação do contribuinte na coligada ou controlada.

Contabilmente, na empresa investidora, o ágio seria lançado no ativo permanente, na conta de investimento, como ativo diferido, e já passaria a ser amortizado mediante débito ou crédito ao seu lucro líquido. As referidas amortizações contábeis, para fins de apuração do IRPJ, foram neutralizadas pelo art. Decreto-lei 1.598/77 em seu art. 25, que prevê a adição de tais valores à base de cálculo do imposto:

Art. 25 - As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o artigo 20 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no artigo 33.

Contudo, inclusive porque apenas o IRPJ existia à época, o Decreto-lei 1.598/77 não fez referência à CSLL.

A questão controversa neste processo administrativo consiste em saber se, no período controvertido, haveria exigência legal de adição, à base de cálculo da CSLL, da amortização do ágio conduzida pela contabilidade, de forma a neutraliza-lo complementemente para fins fiscais.

O auto de infração lavrado apresenta como fundamento legal: art. 2 da Lei 7.689/99, com as alterações introduzidas pelo art. 2 da Lei 8.034/90; art. 57 da Lei n. 8.981/95, com as alterações introduzidas pelo art. 1 da Lei 9.065/95; art. 2, 13 e 19 da Lei 9.249/95; art. 1 da Lei 9.316/96; art. 28 da Lei 9.430/96.

No caso, os arts. 2º e 3º da Lei n. 8.689/88, art. 1º da Lei n. 9.316/96, bem como o art. 28 da Lei n. 9.430/96, apresentam regras genéricas, não tratando especificamente do tema sob análise.

Em relação ao art. 57 da Lei n. 8.981/95, na sessão de 03/05/2016, este Colegiado da CSRF proferiu o acórdão n. 9101-002.310, no qual compreendeu que as normas que determinavam a adição da amortização contábil do ágio para fins de IRPJ não poderiam ser transplantadas para a CSLL. A decisão restou assim ementada:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007.

CSLL. BASE DE CÁLCULO E LIMITES À DEDUTIBILIDADE.

A amortização contábil do ágio impacta (reduz) o lucro líquido do exercício. Havendo determinação legal expressa para que ela não seja computada na determinação do lucro real, o respectivo valor deve ser adicionado no LALUR, aumentando, portanto, a base tributável. Não há, porém, previsão no mesmo sentido, no que se refere à base de cálculo da Contribuição Social, o que, a nosso sentir, torna insubsistente a adição feita de ofício pela autoridade lançadora.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI N 8.981/1995.

Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela

equivalência patrimonial. Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei n 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ.

IRPJ. CSLL. BASES DE CÁLCULO. IDENTIDADE. INOCORRÊNCIA.

A aplicação, à Contribuição Social sobre o Lucro, das mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, por expressa disposição legal, não alcança a sua base de cálculo. Assim, em determinadas circunstâncias, para que se possa considerar indedutível um dispêndio na apuração da base de cálculo da contribuição, não é suficiente a simples argumentação de que ele, o dispêndio, é indedutível na determinação do lucro real, sendo necessária, no caso, disposição de lei nesse sentido.

Conforme voto manifestado naquele julgamento, compreendo correta a interpretação adotada pela maioria do Colegiado. Não há fundamento legal para a exigência de adições à base de cálculo da CSLL por remissão plena às regras do IRPJ.

Por fim, no presente caso, a autoridade fiscal fundamentou o lançamento também no art. 13 da Lei n. 9.249/95. O referido enunciado legal possui a seguinte redação, com destaque ao seu caput e inciso III:

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:

(...)

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

(...)

Note-se que o legislador ordinário dirigiu-se tanto à CSLL quanto ao IRPJ, por meio de enunciado capaz de gerar dúvidas quanto à sua extensão.

Na sessão de 07/02/2017, a aplicação do art. 13 da Lei n. 9.249/95 foi analisada neste Colegiado, com a prolação do acórdão n. 9101-002.549, do qual foi relator. Suscitou-se a questão se o art. 13 da Lei n. 9.249/95 seria uma norma geral, pertinente a quaisquer “despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros”, inclusive “quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis”. Ou se tratar-se-ia de norma muito mais restrita, cuja materialidade alcançaria apenas despesas de “bens móveis ou imóveis”, sejam elas “de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros” ou “quaisquer outros gastos” com tais bens.

Nesse segundo acórdão, diante dessas duas hipóteses interpretativas, compreendi que a norma do art. 13 da Lei n. 9.249/95 seria ampla o suficiente para tutelar a matéria ora em análise, de forma que poderia servir de fundamento para a glosa, pelo agente fiscal, das despesas com amortização fiscal do ágio deduzidas da base de cálculo da CSLL. No entanto, confrontado com uma série de outros casos, passei a compreender o **equivoco dessa interpretação**, que, permissa vênia, não resiste à análise sistemática da legislação pertinente ao IRPJ e à CSLL.

Especialmente em vista dos fundamentos a seguir expostos, a norma do art. 13 da Lei n. 9.249/95 é restrita e se presta à tutela apenas de despesas de “bens móveis ou

imóveis”, sejam elas “de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros” ou “quaisquer outros gastos” com tais bens, no contexto a que se dirigiu o legislador competente.

De início, é importante observar a exposição de motivos para a edição do art. 13 da Lei n. 9.249/95, *in verbis*:

“9. Ainda no âmbito da simplificação, a proposta a base tributável, vedando a dedução de despesas passíveis de manipulação, geralmente relacionadas com ‘*fringe benefits*’, que beneficiam de forma especial os grandes contribuintes, dotados de sofisticada infraestrutura contábil-tributária, tornando mais precisa a regra geral de indedutibilidade em vigor, cujos critérios, por serem excessivamente subjetivos, ensejam interpretações conflitantes e prestam-se a práticas abusivas, tendentes a reduzir a base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro (art. 13). No mesmo sentido, a regra do art. 14 revoga o benefício instituído em favor das empresas que exploram atividade monopolizada.”

Como se observa de sua exposição de motivos, o art. 13 da Lei n. 9.249/95 é vocacionado a tutelar gastos da pessoa jurídica com benefícios colocados à disposição de seus dirigentes (“*fringe benefits*”), tornando, em regra, indedutíveis tais despesas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

É eloquente constatar que a delimitação referida pela exposição de motivos do dispositivo em questão é coerente uma interpretação sistemática, que considera a operacionalidade dos demais dispositivos legais que tutelam a dedutibilidade de despesas. Ocorre que, ao atribuir-se a amplitude outrora identificada ao art. 13, III, da Lei n. 9.249/95, esse dispositivo acaba por se chocar com uma série de outros dispositivos legais igualmente vigentes e de aplicação constante.

Cite-se, como exemplo, o disposto no art. 41 da Lei n. 8.981/95 (RIR/99, art. 344), segundo o qual “os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência”. Por essa norma, o IPTU incidente sobre a sede administrativa da pessoa jurídica certamente é dedutível, na determinação do lucro real, conforme o regime de competência. Mas, caso se atribua efeitos amplos ao art. 13, III, da Lei n. 9.249/95, tal despesa com IPTU não poderia ser deduzida, restando apenas a possibilidade de dedutibilidade de tributos como ISS, ICMS ou IPI (que incidem sobre a produção e comercialização de bens e serviços). Aludida restrição definitivamente não se coaduna com a sistemática de tributação da renda da pessoa jurídica.

Em última análise, a adoção de interpretação ampla do art. 13, III, da Lei n. 9.249/95, poderia ferir de morte o art. 47 da Lei 4.506/64 (RIR/99, art. 299).

Como se sabe, na apuração do lucro real (IRPJ), como regra geral, todos os custos e despesas normais, usuais e necessários à produção da renda são dedutíveis, salvo disposição expressa em lei que imponha a sua adição, que limite deduções a determinadas condições, que imponha diferenças temporais ou algum outro tratamento diferenciado. Ocorre que essa sistemática deixaria de existir se o art. 13, III, da Lei n. 9.249/95, adquirisse aplicação ampla e não restrita à tutela de despesas de bens móveis ou imóveis no cenário acima apontado.

Mais recentemente, a IN SRF 1.700/2017, ao procurar dar organicidade às esparsas normas do IRPJ e da CSLL, reproduziu a regra do art. 13 da Lei n. 9.249/95 justamente no Capítulo XV, qual seja, “Dos bens intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização”, o demonstra, ainda mais, que a sua eficácia se dirige a essa categoria restrita de hipóteses.

Assim, com a humildade e o amadurecimento que o aplicador de um sistema tributário complexo como o nosso deve sempre buscar, reconheço que a interpretação anteriormente adotada (acórdão n. 9101-002.549) não procede. Tendo em vista a inaplicabilidade do art. 13, III, da Lei n. 9.249/95, bem como do art. 57 da Lei n. 8.981/95, para a tutela da questão, na mais acertada linha do acórdão n. 9101-002.310, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da PFN nesta matéria.

(2) Dedutibilidade dos multas por infrações fiscais.

Por restar vencido quanto ao não conhecimento dessa matéria, passo à análise do seu mérito.

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).

Em seu recurso especial, requer a PFN seja reconhecida a indedutibilidade de multas de origem fiscal tanto da base de cálculo do IRPJ quanto da CSLL. Note-se que a recém publicada IN 1700/2017 vai ao encontro desse entendimento (art. 132 e anexo 1, item 77).

Por sua vez, o acórdão recorrido compreendeu que a regra que excepciona as multas fiscais seria aplicável, por expressa disposição legal, apenas ao IRPJ e não à CSLL, *in verbis*:

“Argumenta a Recorrente que o ato decisório recorrido não teceu muitas considerações sobre as alegações trazidas por ela por meio da peça impugnatória. Adiante, reitera a argumentação de que as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL sempre devem ser tratadas individualmente, "observando-se as prescrições legais para cada uma delas".

No presente caso, a autoridade fiscal incluiu a glosa das despesas com MULTAS na INFRAÇÃO 001 (FALTA/INSUFICIÊNCIA DE ADIÇÕES À BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL - DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS - ART. 13 DA LEI N 9.249/95), tendo apontado fundamentação legal genérica na imputação da infração.

A indedutibilidade das multas por infrações fiscais foi trazida pelo § 5º do art. 41 da Lei n. 8.981, de 1995, dispositivo que não foi citado na peça acusatória.

A norma acima referenciada encontra-se inserida na SUBSEÇÃO I da lei, que tem como título o seguinte: DAS ALTERAÇÕES NA APURACÃO DO LUCRO REAL.

Veja-se, pois, que existe disposição expressa acerca da indedutibilidade das MULTAS FISCAIS, e essa disposição é direcionada exclusivamente para apuração do lucro real, base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica.

Com o devido respeito, discordo do entendimento declinado na decisão recorrida de que "só haverá diferença no tratamento de adições e exclusões do IRPJ e da CSLL quando, nesse sentido, houver disposição expressa", e de que "a ausência de disposição legal faz presumir que a mesma adição imposta para um deya ser observada para o outro". Embora admita que, em determinadas situações, a ausência de norma expressa acerca da indedutibilidade não seja elemento suficiente à desautorização da glosa, eis que, em cada caso, é necessário apreciar a natureza do item e o seu contexto normativo, penso que, em outras, não é possível, a partir da ausência de disposição legal, presumir que o tratamento tributário seja o mesmo, para o IRPJ e para a CSLL.

O caso das MULTAS POR INFRAÇÕES FISCAIS, a meu ver, enquadra-se nessa segunda situação, qual seja, existe disposição legal expressa estabelecendo a sua indedutibilidade na apuração do lucro real, mas isso não autoriza presumir que essa mesma indedutibilidade se aplica na determinação da base de cálculo da CSLL.

Assim, por entender que não existe amparo legal para a medida adotada pela autoridade fiscal, afasto as glosas das despesas com multas por infrações fiscais, nos montantes de R\$ 7.104.607,90 (2010) e R\$ 1.027.018,19 (2011).”

Outros julgados deste Conselho não destoam dessa segunda interpretação, como se observa das ementas a seguir transcritas:

Acórdão n. 1103-00.579

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL
Ano-calendário: 2001
MULTAS POR INFRAÇÕES FISCAIS. DEDUTIBILIDADE.

As despesas relativas a multas por infrações fiscais não estão incluídas entre as adições a serem efetuadas ao lucro líquido para fins de apuração da base de cálculo da CSLL.

Acórdão CARF n. 1302-001.895

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2006, 2007

MULTAS INDEDUTÍVEIS. A legislação que determina a adição de multas por infrações fiscais ao lucro real não pode ser estendida à apuração da CSLL com base, apenas, no art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995. Ausente, a acusação fiscal, argumentação acerca da desnecessidade ou liberalidade dos valores questionados, não subsiste a adição promovida pela autoridade lançadora.

A jurisprudência do e. STJ tem trilhado essa mesma linha interpretativa, como se pode observar da REsp 723.504/RS, assim ementado:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL. MULTA FISCAL. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSL. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA. RECEITAS ADVINDAS DE VENDAS A PRAZO. RECONHECIMENTO PARA FINS DE APURAÇÃO DO RESULTADO CONTÁBIL DO PERÍODO-BASE.

1. A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro, prevista no art. 195, I, "c", da Carta Magna, é o resultado ajustado - o lucro líquido antes da provisão para o IRPJ, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações autorizadas pela legislação regente da CSL (Lei 7.689/88 e alterações posteriores).

2. O Princípio da legalidade estrita, adotado pelo Sistema Tributário Brasileiro, estabelece que "a lei deve conter todos os elementos e supostos da norma jurídica tributária (hipótese de incidência do tributo, seus sujeitos ativo e passivo e suas bases de cálculo e alíquotas)". (Roque Antonio Carrazza, in Curso de Direito Constitucional Tributário, 21ª ed., Ed. Malheiros, p. 246).

3. A norma regente da CSL - Lei 7.689/88 - não contém qualquer previsão de dedução de multas fiscais da base de cálculo da exação, impossibilitando a dedutibilidade da penalidade pecuniária adimplida pela sociedade recorrente, sob pena de afronta ao art. 97, do CTN.

4. A legislação do imposto de renda é destituída de normas específicas sobre os critérios norteadores do reconhecimento contábil de receitas relativas à venda de bens e serviços. O Decreto-Lei nº 1598/77, que é a matriz legal do Regulamento do Imposto de Renda, em seu art. 6º, § 4º, faz referência ao regime de competência, no qual as exações são cobradas sobre a apuração de fatos contábeis - vale dizer, do registro das operações, ainda que o dinheiro não tenha entrado nem saído da empresa.

5. Deveras, é cediço na doutrina que: (...) De qualquer sorte, o que vai determinar quando uma receita pode ser considerada apta a integrar o lucro contábil é o regime jurídico a que se subordina o negócio jurídico que lhe dá origem. Assim, se o negócio jurídico tem por objeto a compra e venda de mercadorias, só haverá receita quando, nos termos do Código Civil, a venda se considerar perfeita e acabada." (Edmar Oliveira Andrade Filho, in Imposto de Renda das Empresas, 2ª ed., Ed. Atlas, p.48) 7. A "venda a prazo ou a crédito" revela-se modalidade de negócio jurídico único, o de compra e venda, no qual o vendedor oferece ao comprador o pagamento parcelado do produto, perfazendo-se o contrato, nos termos do art. 482 c/c 491, do Código Civil, tão logo as partes acordem no objeto e no preço, efetivando-se a tradição.

8. Para fins tributários, o registro da receita relativa à venda de um bem é exigido quando a venda for perfectibilizada, o que, in casu, ocorreu no período-base encerrado em 31/12/1991, momento em que reconhecida contabilmente.

9. Recurso especial desprovido.

(STJ, REsp 723.504/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 12/09/2006, DJ 28/09/2006, p. 202)

Compreendo assistir razão ao acórdão recorrido e à jurisprudência citada.

Como já exposto acima, o art. 41 da Lei n. 8.981/95 é aplicável apenas ao IRPJ (“lucro real”), não se dirigindo à CSLL. Desse modo, a restrição presente em seu § 5º não impõe ao contribuinte o dever de adicionar as referidas despesas à base de cálculo da CSLL:

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

(...)

§ 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.

O art. 57 da Lei n. 8.981/95 não altera essa conclusão, conforme também já foi exposto acima.

No presente caso, é importe frisar que a autoridade fiscal sequer fez referência ao art. 41 da Lei n. 8.981/94 (refletido no art. 344 do RIR/99), o que por si só seria determinante. Consta na autuação fiscal apenas referências genéricas a outros dispositivos, como o art. 13 da Lei n. 9.249/95, que também não é aplicável à matéria.

Sobre essa matéria, portanto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PFN.

(3) Adição, na apuração da base de cálculo da CSLL, de tributos com exigibilidade suspensa.

Quanto à possibilidade de dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL de tributos e respectivos juros de mora com 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 ("lucro real"), 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 IV**).

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, subsequentes 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).

Duas observações finais são necessárias.

Compreendo que o art. 140 do CTN não é determinante para a solução do litígio, pois não há impedimento, a priori, que o legislador ordinário tutele a dedutibilidade, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, de tributos com a exigibilidade suspensa. Parece-me decisivo, contudo, que tal regra de indedutibilidade foi prescrita pelo legislador exclusivamente em relação ao IRPJ e não quanto à CSLL.

Por fim, é necessário repisar que o art. 57 da Lei n. 8.981/95 não altera essa conclusão. Conforme acima já exposto, tal dispositivo não tem a eficácia jurídica de estender todas as regras atinentes ao IRPJ para a CSLL.

Sobre essa matéria, portanto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte.

(4) Ausência de adição, na apuração da CSLL, dos valores referentes aos patrocínios e projetos culturais e artísticos definidos na Lei Rouanet.

Outro tema presente no recurso especial do contribuinte diz respeito à necessidade de adição, na apuração da CSLL, dos valores referentes aos patrocínios e projetos culturais e artísticos definidos na Lei Rouanet.

Destaca-se o seguinte trecho do acórdão recorrido:

“Alega a Recorrente que a vedação estampada no § 2º do art. 18 da Lei no 8.313/91 aplica-se somente ao IRPJ. Afirma que, ‘se na lei instituidora da contribuição não há vedação da dedutibilidade das doações e patrocínios realizados com estribo na Lei Rouanet, como de fato não existe, as despesas não são adicionáveis quando de sua apuração (da CSLL)’.

Esclareço, primeiramente, que a peça de autuação reuniu em uma única infração (001 - FALTA/INSUFICIÊNCIA DE ADIÇÕES À BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL - DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS - ART. 13 DA LEI No 9.249/95), glosas de naturezas diversas.

Com efeito, as matérias tributáveis indicadas na INFRAÇÃO 001, acima referenciada, foram as seguintes:

31/12/2010 R\$ 14.608.678,60

31/12/2011 R\$ 37.235.076,03

Analisando o Termo de Verificação e de Constatação Fiscal de fls. 378/401, observo que os valores acima referem-se:

R\$ 7.504.070,70 - 31/12/2010-glosa de DOAÇÕES E PATROCÍNIOS

R\$ 7.104.607,90 - 31/12/2010-glosa de MULTAS R\$ 14.608.678,60

R\$ 6.668.200,00 - 31/12/2011-glosa de DOAÇÕES E PATROCÍNIOS

R\$ 1.027.018,19 - 31/12/2011-glosa de MULTAS

R\$ 29.539.857,84 - 31/12/2011-glosa de ÁGIO R\$ 37.235.076,03

Assim, no presente item, aprecio tão somente as glosas de R\$ 7.504.070,70 (2010) e R\$ 6.668.200,00 (2011), relacionadas a dispêndios com doações e patrocínios - Lei no 8.313/91.

No âmbito da apreciação acerca do tratamento tributário que deve ser dispensado a uma determinada despesa, a regra é a sua dedutibilidade, sendo a indedutibilidade uma exceção, e, como tal, dependente de norma legal que a imponha. Isto porque o pressuposto é o de que os gastos incorridos pela pessoa jurídica objetivam a obtenção de renda, e, em regra, estão intrinsecamente relacionados à fonte produtora dessa renda, sendo, desta forma, necessários a realização do objeto da pessoa jurídica.

Nessa linha, é merecedora de reparo a afirmação genérica consignada pela autoridade fiscal no Termo de Verificação e de Constatação Fiscal no sentido de que "não há nenhuma legislação que expressamente permita ou autorize as deduções de valores com a natureza das despesas...". A autorização da dedução, quando necessária, deriva do fato de que o dispêndio, como regra geral, por não atender aos requisitos gerais de dedutibilidade, não poderia reduzir a base de cálculo das exações devidas, mas, contrariando essa regra geral, a lei expressamente admite a sua dedução. Noutro sentido, a lei, quando veda de forma a expressa a dedução de um determinado dispêndio, o faz dada a necessidade de excluí-lo da regra geral, vez que, inexistente comando legal, o gasto seria dedutível.

Não obstante, em outras situações, a despesa, embora distanciada do objetivo de concorrer diretamente para a fonte produtora de rendimentos da pessoa jurídica, submete-se ao disciplinamento jurídico-tributário em razão da sua inserção no campo da renúncia fiscal."

Compreendo que as premissas presentes na decisão recorrida são irretocáveis. No entanto, *permissa venia*, discordo da conclusão a que chegou a decisão recorrida, *in verbis*:

"Note-se, portanto, que o comando geral trazido pelo art. 13 da Lei no 9.249/95 é no sentido de estabelecer vedação a qualquer tipo de doação, mas, em caráter de exceção, admite que a tratada pela Lei no 8.313/91 possa ser objeto de dedução, observada, obviamente, a forma ali estabelecida (dedução do imposto devido nos limites estabelecidos pela legislação do imposto de renda). O referido artigo, ao simplesmente fazer remissão às disposições da Lei no 8.313/91, não trouxe qualquer possibilidade de redução da base de cálculo da CSLL com gastos com doações e patrocínios a projetos culturais.

Embora não concorde com a Recorrente que a expressão "pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real" diga respeito tão somente ao IRPJ, eis que ela, a expressão, guarda relação com o regime de tributação, e não com o tributo, não tenho dúvida que a exceção trazida pelo inciso VI, *in fine*, do art. 13 da Lei no 9.249/95 só alcança o referido tributo, visto que a dedução autorizada, como vista, tem por base o imposto devido".

A Lei nº 8.313/1991, também conhecida como Lei Rouanet, foi originalmente redigida nos seguintes termos, com destaque aos seus arts. 18 e 26:

Art. 18 Com o objetivo de incentivar as atividades culturais, a União facultará às pessoas físicas ou jurídicas a opção pela aplicação de parcelas do Imposto sobre a Renda a título de doações ou patrocínios, tanto no apoio direto a projetos culturais apresentados por pessoas físicas ou por pessoas jurídicas de natureza cultural, de caráter privado, como através de contribuições ao FNC, nos termos do artigo 5º inciso II desta Lei, desde que os projetos atendam aos

critérios estabelecidos no art. 1º desta Lei, em torno dos quais será dada prioridade de execução pela CNIC.

Art. 26. O doador ou patrocinador poderá deduzir do imposto devido na declaração do Imposto sobre a Renda os valores efetivamente contribuídos em favor de projetos culturais aprovados de acordo com os dispositivos desta Lei, tendo como base os seguintes percentuais:

I - no caso das pessoas físicas, oitenta por cento das doações e sessenta por cento dos patrocínios;

II - no caso das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, quarenta por cento das doações e trinta por cento dos patrocínios.

§ 1º A pessoa jurídica tributada com base no lucro real poderá abater as doações e patrocínios como despesa operacional.

§ 2º O valor máximo das deduções de que trata o caput deste artigo será fixado anualmente pelo Presidente da República, com base em um percentual da renda tributável das pessoas físicas e do imposto devido por pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real.

§ 3º Os benefícios de que trata este artigo não excluem ou reduzem outros benefícios, abatimentos e deduções em vigor, em especial as doações a entidades de utilidade pública efetuadas por pessoas físicas ou jurídicas.

§ 4º (VETADO)

§ 5º O Poder Executivo estabelecerá mecanismo de preservação do valor real das contribuições em favor de projetos culturais, relativamente a este Capítulo.

Entre 1991 e 1995, portanto, vigia a seguinte sistemática:

- **dedução como despesa operacional, na composição da base de cálculo do IRPJ, das doações realizadas:** não deveria ser adicionada à base de cálculo do IRPJ despesa com doações realizadas a programas culturais. Tal despesa, contudo, deveria ser adicionada à base de cálculo do CSLL (Lei nº 8.313/1991, art. 26, § 1º);

- **investimento de parcela do IRPJ que seria devido em programas culturais:** abatimento, do valor a ser pago a título de IRPJ já efetivamente calculado, do valor das doações realizadas, observados os limites previstos em lei (Lei nº 8.313/1991, arts. 18 e 26).

Conforme já foi exposto acima, o art. 13 da Lei n. 9.249/95 estabeleceu regras pertinentes à apuração da base de cálculo tanto do IRPJ quanto da CSLL, por expressa disposição em seu caput. Em especial, o § 2º prescreveu hipóteses cuja dedutibilidade é expressamente reconhecida para a composição da base de cálculo de ambos os tributos:

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:

(...)

§ 2º Poderão ser deduzidas as seguintes doações:

I - as de que trata a Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991;

(...)

Com a introdução da Lei n. 9.249/95, portanto, a possibilidade de dedução das doações realizadas no âmbito da Lei Rouanet, como despesa operacional, passou a abranger tanto o IRPJ quanto a CSLL. A sistemática em questão, portanto, passou a ser:

- dedução, na composição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, das doações realizadas, conforme os limites estabelecidos em lei: para o cálculo do IRPJ e da CSLL, não deveria ser adicionada à base de cálculo tanto do IRPJ quanto da CSLL a despesa com doações realizadas em face programas culturais (Lei nº 9.249/95);

- investimento de parcela do IRPJ que seria devido em programas culturais: abatimento, do valor a ser pago a título de IRPJ já efetivamente calculado, do valor das doações realizadas, observados os limites previstos em lei (Lei nº 8.313/1991).

Em 1999, com a edição da Lei n. 9.874, foram realizadas alterações no art. 18 da Lei n. 8.313/91, que passou com contar com a seguinte redação:

Art. 18. Com o objetivo de incentivar as atividades culturais, a União facultará às pessoas físicas ou jurídicas a opção pela aplicação de parcelas do Imposto sobre a Renda, a título de doações ou patrocínios, tanto no apoio direto a projetos culturais apresentados por pessoas físicas ou por pessoas jurídicas de natureza cultural, como através de contribuições ao FNC, nos termos do art. 5º, inciso II, desta Lei, desde que os projetos atendam aos critérios estabelecidos no art. 1º desta Lei.

§ 1º Os contribuintes poderão deduzir do imposto de renda devido as quantias efetivamente despendidas nos projetos elencados no §3º, previamente aprovados pelo Ministério da Cultura, nos limites e nas condições estabelecidos na legislação do imposto de renda vigente, na forma de:

- a) doações; e
- b) patrocínios.

§ 2º As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real não poderão deduzir o valor da doação ou do patrocínio referido no parágrafo anterior como despesa operacional.

(...)

Como se pode observar, com a introdução do § 2º ao art. 18 da Lei n. 8.313, o legislador reduziu as benesses em questão, impedindo que doações realizadas no bojo de programas culturais fossem deduzidas na composição da base de cálculo do IRPJ calculado com base no lucro real. Em outros termos, o legislador ordinário revogou parcialmente o enunciado do art. 13, § 2º, da Lei n. 9.249/95, passando a vigorar a seguinte sistemática:

- dedução, na composição da CSLL, das doações realizadas, conforme os limites estabelecidos em lei: não deveria ser adicionado à base de cálculo da CSLL a despesa com doações realizadas a programas culturais. Tal despesa, contudo, deveria ser adicionada à base de cálculo do IRPJ (Lei nº 9.249/95 c/c Lei n. 9.874/99);

- **investimento de parcela do IRPJ que seria devido em programas culturais:** abatimento, do valor a ser pago a título de IRPJ já efetivamente calculado, do valor das doações realizadas, observados os limites previstos em lei (Lei nº 8.313/1991).

No caso dos autos, o contribuinte adicionou à base de cálculo do IRPJ as doações realizadas no bojo da Lei Kandir, não o fazendo em relação à CSLL, cumprindo, portanto, com os termos prescritos pelo legislador competente.

Sobre essa matéria, portanto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte.

(5) Concomitância de multa isolada com multa de ofício.

Por fim, é preciso saber se a *multa isolada* pelo não recolhimento das estimativas mensais deve ser cobrada cumulativamente com a multa de ofício, na hipótese de auto de infração lavrado após o término do exercício fiscal.

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.**

Para a solução da questão, é preciso saber se é aplicável ao caso a Súmula n. 105 do CARF, aprovada na sessão de 08.12.2014, assim redigida:

Súmula CARF n. 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei n. 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.

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 aplicável 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

(...)

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

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.

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 OFICIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFICIO. 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:

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

- 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.

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

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 repreender 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.

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.”

Nesse seguir, após as alterações introduzidas pela Lei n. 11.488/2007, o mesmo dilema quanto à **consunção**, anteriormente enfrentado pelo CARF e solucionado pela Súmula n. 105, permanece presente.

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**.

Sobre essa matéria, portanto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte.

DISPOSITIVO DO VOTO

Por todo o exposto, voto no sentido de CONHECER e DAR PROVIMENTO ao recurso especial interposto pelo contribuinte, bem como CONHECER PARCIALMENTE e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial interposto pela PFN.

(assinatura digital)
Luís Flávio Neto

Voto Vencedor

Conselheira Adriana Gomes Rêgo - Redatora Designada

O colegiado divergiu do Relator pelos fundamentos que ora busca-se demonstrar.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Preliminar de inadmissibilidade - Dedutibilidade de multa por infrações fiscais

O Relator decidiu por não conhecer o recurso da Fazenda quanto ao tema **dedutibilidade dos valores relativos a multas por infrações fiscais da base de cálculo da CSLL** uma vez que o acórdão nº 1101-000.796 (paradigma), *"de forma convergente (e não divergente), [...] compreendeu que: (i) as normas atinentes ao IRPJ não seriam imediatamente aplicáveis à CSLL e (ii) o art. 41 da Lei n. 8.981/95 não seria aplicável à CSLL"*.

Ocorre que a divergência aqui não se estabelece sobre a aplicabilidade do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995 à CSLL. Ou mesmo porque no acórdão recorrido não se tem o art. 47 da Lei nº 4.502/64.

Com efeito, enquanto no acórdão recorrido se conclui que *"não existe amparo legal para a medida adotada pela autoridade fiscal"* (*"glosas das despesas com multas por infrações fiscais"*), asseverando-se ali que tais multas não se incluem entre os casos em que *"a ausência de norma expressa acerca da indedutibilidade não seja elemento suficiente à desautorização da glosa"*; no paradigma se aduz que *"não é razoável exigir que o legislador fixe expressamente a indedutibilidade de todos os valores desvinculados da atividade do sujeito passivo"*, concluindo-se, assim, que, ainda que não haja disposição expressa para a CSLL, as multas são indedutíveis também da base de cálculo dessa contribuição por lhes faltarem os requisitos genéricos de dedutibilidade de despesas da necessidade, normalidade e usualidade. Compare-se os excertos dos julgados:

Acórdão Recorrido:

Com o devido respeito, discordo do entendimento declinado na decisão recorrida de que "só haverá diferença no tratamento de adições e exclusões do IRPJ e da CSLL quando, nesse sentido, houver disposição expressa", e de que "a ausência de disposição legal faz presumir que a mesma adição imposta para um deva ser observada para o outro". Embora admita que, em determinadas situações, a ausência de norma expressa acerca da indedutibilidade não seja elemento suficiente à desautorização da glosa, eis que, em cada caso, é necessário apreciar a natureza do item e o seu contexto normativo, penso que, em outras, não é possível, a partir da ausência de disposição legal, presumir que o tratamento tributário seja o mesmo, para o IRPJ e para a CSLL.

O caso das MULTAS POR INFRAÇÕES FISCAIS, a meu ver, enquadra-se nessa segunda situação, qual seja, existe disposição legal expressa estabelecendo a sua indedutibilidade na apuração do lucro real, mas isso não autoriza presumir que essa mesma indedutibilidade se aplica na determinação da base de cálculo da CSLL.

Assim, por entender que não existe amparo legal para a medida adotada pela autoridade fiscal, afasto as glosas das despesas com multas por infrações fiscais, nos montantes de R\$ 7.104.607,90 (2010) e R\$ 1.027.018,19 (2011).

Acórdão Paradigma:

Assim, é possível o entendimento de que uma despesa que não reúna os requisitos da necessidade, normalidade e usualidade não deveria, sequer, estar registrada contabilmente, quanto mais afetar o lucro tributável. Não é razoável exigir que o legislador fixe expressamente a indedutibilidade de todos os valores desvinculados da atividade do sujeito passivo.

Válida, portanto, a interpretação veiculada nos arts. 56 e 57 da Instrução Normativa SRF nº 390/2004, bem como a interpretação adotada no presente lançamento, devendo ser mantida a glosa de multas indedutíveis.

Convém assinalar que a Instrução Normativa SRF nº 390/2004, consta no enquadramento legal do auto de infração objeto do presente processo, como se vê a seguir:

0001- FALTA/INSUFICIÊNCIA DE ADIÇÕES À BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL
DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS - ART. 13 DA LEI Nº 9.249/95

De acordo com o "Termo de Verificação e de Constatação Fiscal-TVCF" em anexo, o contribuinte não adicionou à base de cálculo ajustada da CSLL despesas não dedutíveis, referentes a doações e multas; reduzindo indevidamente o lucro líquido para a apuração da referida base.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2010	14.608.678,60	75,00
31/12/2011	37.235.076,03	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2011:

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

Art. 1º da Lei nº 9.316/96

Art. 2º e 13 da Lei nº 9.249/95

IN SRF nº 390/2004

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

Portanto, enquanto o acórdão recorrido afirma expressamente que **discorda** da tese da decisão da DRJ de que a ausência de disposição expressa para a CSLL faz presumir que se aplica à CSLL as mesmas regras do IRPJ, o acórdão paradigma 1101-000.796 **concorda** com essa tese, pois afirma que não é preciso que o legislador fixe expressamente a indedutibilidade, o que quer dizer que, para esse colegiado paradigma, no silêncio do legislador, aplicam-se à CSLL as mesmas regras aplicáveis do IRPJ, tese, portanto, da decisão de primeira instância do processo em apreço do qual o relator do acórdão recorrido disse expressamente que discordava.

Logo, cumpre conhecer do recurso fazendário em sua íntegra.

Mérito

1. Dedutibilidade das despesas com amortização de ágio da BC da CSLL

O Relator cita o acórdão 9101-002.310 nas suas razões de decidir. Mantenho as razões de decidir expostas no voto vencido daquele acórdão, o qual foi de minha relatoria.

O Decreto-Lei nº 1.598/1977 cumpre função estruturante no regramento da avaliação de investimentos pelo MEP, estabelecendo regras de contabilização que dizem com a neutralidade de seus efeitos na determinação do lucro tributável.

Em outras palavras, quis o legislador dizer que as contrapartidas da amortização do ágio ou deságio são lançadas como despesas (ou receitas), porém devem ser adicionadas ou excluídas, conforme o caso, da apuração do lucro real, justamente para que o ágio ou deságio só tenha influência por ocasião da alienação ou liquidação do investimento.

Não faz sentido, assim, admitir que as disposições do Decreto-Lei nº 1.598/1977 sobre os efeitos tributários da avaliação de investimentos pelo MEP, inclusive no que toca à amortização do ágio, não encontrem eco na apuração da CSLL, apenas por serem feitas algumas referências em seus dispositivos ao "lucro real".

É de se considerar, também, que o Decreto-Lei nº 1.598/1977, que, como se viu foi editado com o fim de "*adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976)*", é anterior à CSLL, introduzida no ordenamento jurídico em 1988, pela Lei 7.689.

Nesse contexto, tem-se ainda que, se o art. 57 da Lei nº 8.981/1995, ao estabelecer que se aplicam à CSLL "*as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas (...) mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor*"⁴, não tem o condão de estabelecer uma absoluta identidade entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, dele não se pode extrair que o fato de a legislação específica da CSLL não reproduzir o comando do art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 em sua literalidade implica permissão de dedução.

Outro argumento em favor da indedutibilidade da amortização do ágio na apuração da CSLL é o de que a neutralidade da avaliação dos investimentos pelo método da equivalência patrimonial em relação a essa contribuição **está plasmada nas disposições do art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, na medida em que os itens 1 e 4 da alínea "c" do § 1º do artigo em questão comandam a adição do resultado negativo e a exclusão do resultado positivo decorrentes da avaliação de investimentos pelo MEP**. Senão, vejamos:

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

⁴ 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.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

(...)

Ora, a neutralidade da amortização do ágio/deságio é consequência lógica da neutralidade do MEP em si, uma vez que o ágio (ou deságio) é, como se viu, desdobramento do investimento, sendo que sua amortização tem o condão de reduzi-lo.

Some-se a essas razões, o fato de a Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004, que dispõe sobre a apuração e o pagamento da CSLL, ter sido expressa ao estabelecer em seu art. 44 que "*aplicam-se à CSLL as normas relativas à depreciação, amortização e exaustão previstas na legislação do IRPJ, exceto as referentes a depreciação acelerada incentivada, observado o disposto nos art. 104 a 106*".

É de se concluir, por conseguinte, que a neutralidade da avaliação pelo método da equivalência patrimonial das participações societárias mantidas na investidora não se restringe ao IRPJ, tendo lugar também na determinação da base de cálculo da CSLL, razão pela qual o ágio amortizado contabilmente não pode ser deduzido da base de cálculo dessa contribuição.

Portanto, dou provimento ao recurso especial da Procuradoria nesta matéria.

2. Dedutibilidade das multas por infrações fiscais

O Relator afirma que "*o art. 41 da Lei n. 8.981/95 é aplicável apenas ao IRPJ ("lucro real"), não se dirigindo também à CSLL*", de forma que "*a restrição presente em*

seu § 5º não impõe ao contribuinte o dever de adicionar as referidas despesas à base de cálculo da CSLL". Aduz também que "a autoridade fiscal sequer fez referência ao art. 41 da Lei n. 8.981/94 (refletido no art. 344 do RIR/99), o que por si só seria determinante".

Ocorre que consta no enquadramento legal do auto de infração, como antes se viu, a Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004, norma que dispõe sobre a apuração e o pagamento da CSLL e que traz em seu art. 56 comando que praticamente reproduz o vertido no § 5º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995. Confira-se (sublinhou-se):

IN SRF nº 390, de 2004:

Art. 56. Não são dedutíveis, como custo ou despesas operacionais, as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por descumprimento de obrigações tributárias meramente acessórias de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

Lei nº 8.981, de 1995:

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

(...)

§ 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.

A lógica aqui é de que, ao afastar a qualificação das multas por infrações fiscais como custo ou despesas operacionais, o § 5º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, repercute não só no IRPJ, mas também na CSLL, não se podendo falar em dissonância do art. 56 da Instrução Normativa com a lei.

Ora, como registrou o Conselheiro Rafael Vidal de Araújo no acórdão nº 9101-002.336 (de 05 de maio de 2016), o conceito de despesa operacional diz respeito tanto ao lucro real, quanto à base de cálculo da CSLL, nos termos do que dispõe o artigo 47, §§ 1º e 2º, da Lei nº 4.506/64, a despeito de este artigo ter sido introduzido no sistema jurídico muito antes da criação da CSLL.

Acrescenta o Conselheiro no julgado em questão que o art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988 explicita que a base de cálculo da CSLL é o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, com os ajustes lá definidos, sendo que a Lei nº 6.404, de 1976, em seu art. 187, § 1º, estabelece que na determinação do resultado do exercício serão computados os custos, despesas, encargos e perdas correspondentes às receitas e aos rendimentos da sociedade.

E não se pode entender como necessária, normal e usual despesa com multa por infração fiscal.

Além disso, o art. 13 da Lei 9.249/1995, citado no auto de infração e que por referência expressa atinge não apenas a apuração do lucro real mas também da base de cálculo da CSLL, estabelece vínculo com as disposições do art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, não

deixando dúvidas de que o conceito de despesa operacional para fins tributários também se aplica à CSLL.

É de se dar provimento, portanto, ao recurso especial da Fazenda Nacional no que pertine ao presente tópico.

Recurso Especial da Contribuinte

1. Falta de adição, na apuração da BC, de tributos com exigibilidade suspensa

O Relator assinala haver ao menos duas diferentes perspectivas sobre a questão, posicionando-se por aquela que consigna que "*obrigação tributária com exigibilidade suspensa não traduz contabilmente uma provisão, mas um contas a pagar*", motivo pelo qual manifesta-se pela dedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa no âmbito da CSLL.

Parece acertada, no entanto, a outra perspectiva, segundo a qual, no momento em que a obrigação tributária passa a ter sua exigibilidade suspensa, deve ser reclassificada como provisão, com o consequente estorno de seus efeitos na apuração do lucro tributável.

Por bem enfrentar a controvérsia entre as teses e exprimir o entendimento que se considera mais acertado, peço vênica para transcrever os trechos a seguir do julgado mencionado pelo Relator (acórdão nº 1101-000.792, de 11/9/2012, Relatora Edeli Pereira Bessa), cujo teor se adota como fundamento do presente voto:

No voto condutor do referido acórdão, o I. Conselheiro Marcos Shigueo Takata observa que provisão representa uma obrigação incerta ou certa mas ilíquida, e que a obrigação tributária, em razão da presunção de constitucionalidade e de legitimidade da lei, é certa e líquida enquanto não se der o trânsito em julgado favoravelmente ao contribuinte, o qual, em verdade, exige a reversão do passivo antes contabilizado. Discorda, assim, que o fato de se ingressar com ação judicial contra certa lei tributária ou contra a legalidade de uma obrigação tributária transforme o passivo representativo desta obrigação em provisão, e afirma o acerto o item 4 do Anexo II do Pronunciamento IBRACON NPC nº 22, aprovado pela Deliberação CVM nº 489/2005.

Referido Pronunciamento assim estabelece no Sumário que integra seu Anexo I:

DEFINIÇÕES

6. Os termos a seguir são utilizados nesta NPC com os seguintes significados:

(...)

ii. Uma provisão é um passivo de prazo ou valor incertos.

O termo provisão também tem sido usado no contexto de contas retificadoras, como depreciações acumuladas, desvalorização de ativos e ajustes de valores a receber. Esses ajustes aos valores contábeis de ativos não são abordados nesta NPC.

iii. Provisões derivadas de apropriações por competência são passivos por mercadorias ou serviços que foram recebidos ou fornecidos, mas que não foram

faturados ou acordados formalmente com o fornecedor, incluindo montantes devidos a empregados (por exemplo, os montantes relativos à provisão para férias), os devidos pela atualização de obrigações na data do balanço, entre outros. Embora às vezes seja necessário estimar o valor ou o tempo das provisões derivadas de apropriações por competência, o que poderia assemelhar-se conceitualmente a uma provisão, a diferença básica está no fato de que as provisões derivadas de apropriações por competência são obrigações já existentes, registradas no período de competência, sendo muito menor o grau de incerteza que as envolve.

[...]

vi. Uma obrigação legal é aquela que deriva de um contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos), de uma lei ou de outro instrumento fundamentado em lei.

[...]

Ocorre que os conceitos de provisão e obrigação legal podem se tocar e se confundir em determinadas circunstâncias. O próprio Pronunciamento acima referido cogita desta possibilidade ao assim estabelecer, também no Anexo I:

Provisões

10. Uma provisão deve ser reconhecida quando:

- a. uma entidade tem uma obrigação legal ou não formalizada presente como consequência de um evento passado;
- b. é provável que recursos sejam exigidos para liquidar a obrigação; e
- c. o montante da obrigação possa ser estimado com suficiente segurança.

Se qualquer uma dessas condições não for atendida, a provisão não deve ser reconhecida. É importante notar, por outro lado, a diferença existente entre provisões e outros passivos e contingências passivas, conforme os itens 7, 8 e os exemplos no Anexo II a esta NPC, notadamente aqueles incluídos no item 4.

No presente caso, as decisões judiciais favoráveis à contribuinte afetam não só o direito do Fisco de exigir o crédito tributário, mas também suspendem a obrigação legal da contribuinte de pagá-lo. Há não só incerteza quanto ao seu recebimento por parte do Fisco, como também em relação ao seu pagamento por parte da contribuinte. Daí a possibilidade, como citado no voto do I. Conselheiro Marcos Shiguelo Takata, de reversão deste passivo ao final do litígio judicial, prática comum no âmbito das provisões. Caso se tratasse de uma obrigação legal, líquida e certa, a decisão judicial final favorável ao contribuinte ensejaria o reconhecimento de uma receita por insubsistência passiva, semelhante a um perdão de dívida, e não mera reversão de provisão.

Quanto ao referido item 4 do Anexo II do Pronunciamento IBRACON NPC nº 22, não se vislumbra, ali, um reconhecimento explícito de que tributos com exigibilidade suspensa por decisão judicial seriam qualificados como obrigação legal e não como provisão.

Veja-se:

ANEXO II

EXEMPLOS DE TRATAMENTO A SER DADO ENVOLVENDO CONTINGÊNCIAS

ATIVAS E CONTINGÊNCIAS PASSIVAS

O objetivo deste anexo é auxiliar no entendimento da NPC sobre Provisões, contingências ativas e contingências passivas e deve ser lido no contexto completo da NPC, não devendo ser considerado isoladamente.

[...]

4. Tributos

a. A administração de uma entidade entende que uma determinada lei federal, que alterou a alíquota de um tributo ou introduziu um novo tributo, é inconstitucional.

Por conta desse entendimento, ela, por intermédio de seus advogados, entrou com uma ação alegando a inconstitucionalidade da lei. Nesse caso, existe uma obrigação legal a pagar à União. Assim, a obrigação legal deve estar registrada, inclusive juros e outros encargos, se aplicável, pois estes últimos têm a característica de uma provisão derivada de apropriações por competência. Trata-se de uma obrigação legal e não de uma provisão ou de uma contingência passiva, considerando os conceitos da NPC.

Em uma etapa posterior, o advogado comunica que a ação foi julgada procedente em determinada instância. Mesmo que haja uma tendência de ganho, e ainda que o advogado julgue como provável o ganho de causa em definitivo, pelo fato de que ainda cabe recurso por parte do credor (a União), a situação não é ainda considerada praticamente certa, e, portanto, o ganho não deve ser registrado. É de se ressaltar que a situação avaliada é de uma contingência ativa, e não de uma contingência passiva a ser revertida, pois o passivo, como dito no item anterior, é uma obrigação legal e não uma provisão ou uma contingência passiva.

[...]

c. Ao obter decisão final favorável sobre um ganho contingente, a entidade deverá observar o momento adequado para o seu reconhecimento contábil. Não havendo mais possibilidades de recursos da parte contrária, o risco da não realização do ganho contingente é considerado "remoto", e, portanto, a entidade deve reconhecer contabilmente o ganho quando a decisão judicial final produzir seus efeitos, o que ocorre, normalmente, após a publicação no Diário Oficial.

Isso significa dizer que, a partir desse momento, o ganho deixará de ser contingente e se tornará um direito da entidade. Antes do registro do ganho contingente, porém, e periodicamente após seu registro, a administração da entidade deve avaliar a capacidade de recuperação do ativo, uma vez que a parte contrária pode tornar-se incapaz de honrar esse compromisso, ou pode ser que sua utilização futura seja incerta.

No primeiro contexto, abordado no item "a", observa-se que, embora proposta uma ação judicial, nada se fala da existência de decisão hábil a suspender a exigibilidade do crédito tributário. O mesmo ocorre na sequência do desenvolvimento do exemplo, no qual a análise tem em conta, apenas, decisões judiciais ainda não definitivas, sem qualquer referência acerca da eficácia imediata

destes atos judiciais. De forma semelhante a questão também é abordada em artigo elaborado por Luciano da Silva Amaro, transcrito no recurso voluntário.

Em tais condições, não há dúvida que o tributo devido representa uma obrigação legal da contribuinte, passível de exigência a partir de seu vencimento, e que pode vir a constituir um ganho futuro, caso haja certeza suficiente do sucesso da interessada na ação judicial proposta. Somente neste contexto pode-se vislumbrar, como quer a recorrente, a caracterização da decisão judicial final como condição resolutiva na forma do Código Civil:

Art. 127. Se for resolutiva a condição, enquanto esta se não realizar, vigorará o negócio jurídico, podendo exercer-se desde a conclusão deste o direito por ele estabelecido.

Art. 128. Sobrevindo a condição resolutiva, extingue-se, para todos os efeitos, o direito a que ela se opõe; mas, se aposta a um negócio de execução continuada ou periódica, a sua realização, salvo disposição em contrário, não tem eficácia quanto aos atos já praticados, desde que compatíveis com a natureza da condição pendente e conforme aos ditames de boa-fé.

Aqui, porém, a incerteza está presente ante a existência de decisões judiciais hábeis a suspender a exigibilidade do crédito tributário, impedindo, por prazo indeterminado, que o Fisco receba ou execute seu direito que decorreria do fato gerador praticado, à semelhança do que previsto no art. 125 do Código Civil.

Acrescente-se que em nada favorecem a recorrente os esclarecimentos trazidos na Interpretação Técnica IBRACON nº 02/2006, que teve por objeto o Pronunciamento IBRACON NPC nº 22. Reportando-se ao primeiro contexto abordado no item 4 do Anexo II do referido Pronunciamento, a recorrente destaca o seguinte excerto da Interpretação Técnica citada:

Nesse caso, enquanto vigorar a lei, existe uma relação jurídica que estabelece uma obrigação legal entre o contribuinte e a União. Em razão da existência dessa relação jurídica, os respectivos efeitos produzidos pela vigência da norma devem ser registrados contabilmente como contas a pagar.

A obrigação legal, anteriormente descrita, somente deixará de existir quando a relação jurídica que a originou deixar de produzir, definitivamente, os efeitos que lhe são pertinentes. Essa relação jurídica terminará quando houver decisão definitiva acerca de sua inconstitucionalidade proferida em instância competente, ou caso haja o seu efetivo cumprimento por meio de pagamento ou outra forma de extinção da obrigação tributária.

Note-se que a suspensão da exigibilidade do pagamento da obrigação tributária, provocada por meio de recursos legais iniciados pela entidade, não afeta a existência dessa obrigação. A obrigação legal existe, mas não é, no momento, exigível.

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.

Pertinente a transcrição de excertos do voto da I. Julgadora Denise Freire Lorenzoni em decisão de 1ª instância proferida nos autos do processo administrativo

nº 16327.720407/2010-94, atacada por recurso voluntário também distribuído para relatoria desta Conselheira:

Oportuno transcrever, neste ponto, doutrina invocada na decisão recorrida, extraída do Manual de Contabilidade Societária, da FIPECAFI, ed. Atlas, 2010, cap. 19 (Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes), p.p. 339/341. Os autores dessa obra, manifestando-se precisamente sobre o exemplo 4-a do Anexo II da NPC 22 do Ibracon, consignam que:

(...)

Nestes termos, portanto, obrigação legal não é um conceito excludente de provisão. É possível que uma obrigação legal represente uma provisão, caso seja incerto, como no presente caso, o prazo para seu pagamento. Logo, o fato de a doutrina mencionada afirmar que compete à administração da companhia avaliar a situação na qual está inserida e fazer refletir da melhor forma essa avaliação em suas demonstrações é irrelevante para alterar a natureza atribuída ao passivo aqui em debate.

Acrescente-se, ainda, a conclusão do outro texto doutrinário citado na decisão recorrida, elaborado por Ricardo Mariz de Oliveira (“O Alcance e o Sentido Sistemático da Indedutibilidade dos Depósitos de Tributos em Processos Fiscais – A Dedutibilidade dos Depósitos em Processos de Consignação em Pagamento”, in Direito Tributário Atual-volume 12 IBDTUSP e da Resenha Tributária, 1995):

(...)

Neste contexto, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em decisão unânime e posterior ao Acórdão nº 1401-00.058, posicionou-se contrariamente à pretensão de contribuinte autuada, consoante expresso na ementa do Acórdão nº 9101-00.592:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Exercício: 1998, 1999, 2000

Ementa: 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.

Do voto condutor do I. Conselheiro Claudemir R. Malaquias extrai-se:

O entendimento que tem se firmado neste Conselho é de que **os tributos que estejam com sua exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, devem ser provisionados contabilmente, não se confundindo, portanto, com o registro de despesas incorridas.** Os tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por uma das hipóteses previstas no citado art. 151 devem ser contabilizados pelo regime de caixa, ou seja, considerados como despesa somente por ocasião de seu efetivo pagamento. Enquanto provisão, está vedada a sua dedução na apuração da base de cálculo de qualquer tributo,

devendo, portanto, neste caso, serem integralmente adicionadas à base de cálculo da CSLL. Afinal, este é o disciplinamento previsto no art. 41, § 1º da Lei nº 8.981/95 e no art. 13, inciso I da Lei nº 9.249/95.

(...)

Da análise efetuada, conclui-se com o mesmo entendimento do acórdão recorrido que decidiu pela impossibilidade de ser deduzida da base de cálculo da CSLL a parcela relativa às contribuições para o PIS objeto de questionamento judicial e com exigibilidade suspensa. A dedutibilidade de tais rubricas somente ocorrerá por ocasião de decisão final da justiça, desfavorável à pessoa jurídica.

Acréscima a recorrente que, a prevalecer o entendimento da fiscalização, aquela despesa já incorrida se transformaria em provisão apenas a partir do momento em que eventualmente suspensa sua exigibilidade, e voltaria a ter a natureza de despesa acaso posteriormente cassada a liminar inicialmente concedida, o que obviamente é um absurdo.

Todavia, não se vê qualquer impropriedade na adequação dos registros contábeis aos novos fatos verificados no mundo real. 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.

Não se trata, como aventa a recorrente, de deixar de observar a orientação contida no art. 9º, §4º, inciso III da Resolução CFC nº 750/93, acerca do reconhecimento contábil de despesas. Não há dúvida que o surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo representa uma despesa. A discussão prende-se à natureza do passivo contabilizado em contrapartida a esta despesa: se uma provisão ou uma obrigação legal líquida e certa. E esta natureza é necessariamente definida mediante interpretação. Afirmar que não pode o Fisco por obra de mera interpretação alterar a natureza das coisas equivale a dizer que conceitos contábeis não são construções humanas, mas sim verdades contidas na essência “das coisas”. A recorrente, assim como a Fiscalização, expôs sua interpretação dos fatos, e a análise destes argumentos resulta no convencimento desta Relatora de que as despesas tributárias contabilizadas revestem a natureza de provisão e são, assim, indedutíveis na apuração da CSLL.

Menciona a recorrente que a se confirmar a caracterização dos tributos com exigibilidade suspensa como provisão, desnecessária seria a norma do §1º do art. 41 da Lei nº 8.981/95, na medida em que o art. 3º do Decreto-lei nº 1.730/79 já vedava a dedução de provisões que não estivessem expressamente autorizadas em lei. Muito embora seja dispensável este debate, na medida em que a presente exigência tem por fundamento a Lei nº 9.249/95 e sua repercussão na base de cálculo da CSLL, cabe registrar que, como é sabido, a discussão judicial de leis tributárias, acompanhada de decisões que conferiam suspensão da exigibilidade ao crédito tributário, passou a ter relevância apenas a partir da Constituição Federal de 1988, mostrando-se insuficiente a mera vedação dirigida às provisões para regular a dedutibilidade de despesas com significativo impacto na apuração do lucro real. Daí porque a Lei nº 8.541/92 veio a estabelecer como regra o regime de caixa para dedutibilidade de tributos, posteriormente afastado pela Lei nº 8.981/95

em outras hipóteses que não as dos incisos II a IV do art. 151 do CTN. Desta forma, a Lei nº 8.981/95 acabou por admitir que obrigações tributárias com exigibilidade suspensa por outras razões, embora também com o contorno de provisões, afetassem o lucro real.

Pelo exposto, no momento em que a obrigação tributária passa a ser classificada como provisão por conta da suspensão de sua exigibilidade, não há como afastar a aplicação do art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249, de 1995, o qual afirma a indedutibilidade "de qualquer provisão" e, de forma expressa, abarca, além do IRPJ, a CSLL, conforme se vê a seguir (sublinhou-se):

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;

Outro não foi o entendimento desta 1ª Turma da CSRF ao julgar recurso de empresa (CEMIG DISTRIBUIÇÃO S/A) que, ao que tudo indica, é do mesmo grupo empresarial da ora Recorrente (CEMIG - Geração e Transmissão S/A). Com efeito, o acórdão nº 9101-002.336 (de 05 de maio de 2016, Relator Rafael Vidal de Araújo, decisão unânime), consigna em sua ementa que:

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 ROUANET, ART 18, §3º. PROJETOS ESPECIAIS. PATROCÍNIO. DEDUTIBILIDADE COMO DESPESA OPERACIONAL. VEDAÇÃO LEGAL.

O caput do art. 13 da Lei 9.249/1995, ao fazer referência ao art. 47 da Lei 4.506/64, não deixa dúvidas de que o conceito de despesa operacional para fins tributários também se aplica à CSLL. A vedação prevista no §2º do art. 18 da Lei 8.313/1991, que é aplicada aos projetos especiais previstos no §3º do mesmo artigo (ambos introduzidos pela MP nº 1.589/1997), pela qual o contribuinte não pode deduzir as doações e os patrocínios como despesa operacional, não é específica para o IRPJ, aplicando-se também à CSLL.

Vale transcrever o excerto a seguir do julgado, que em tudo se coaduna com o que aqui se afirmou:

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.

Nas suas próprias indagações, a contribuinte afirma que poderá obter uma decisão judicial que extinguirá o crédito tributário discutido. Eis aí a incerteza em relação à existência da obrigação, que a contribuinte procura negar.

Importante, por fim, assinalar que o imperativo de adicionar impostos e contribuições com Exigibilidade Suspensa na base de cálculo da CSLL está expresso no item 53 do Anexo I (Tabela de Adições ao Lucro Líquido) da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, a qual *"dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas"*, coerentemente com o disposto no art. 131, § 1º, da mesma IN, que assim estatui:

Art. 131. As despesas realizadas com o pagamento de tributos são dedutíveis na determinação do lucro real e do resultado ajustado, segundo o regime de competência.

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

É de se negar provimento, portanto, ao recurso especial da Contribuinte no que se refere ao presente tópico.

2. Falta de adição, na base de cálculo da CSLL de valores referentes aos patrocínios e projetos culturais e artísticos definidos na Lei Rouanet

O Relator se vale de interpretação histórica e sistemática das normas atinentes ao tratamento tributário de valores aplicados em patrocínios e projetos culturais e artísticos (Lei Rouanet) para concluir que, embora deva ser adicionado à base de cálculo do IRPJ a despesa com doações realizadas a programas culturais (ou seja, é indedutível), não deve ser adicionada à base de cálculo da CSLL (ou seja, é dedutível).

No entanto, como já concluiu esta 1ª Turma no mesmo julgado referido no tópico anterior (acórdão nº 9101-002.336, de 05 de maio de 2016, Relator Rafael Vidal de Araújo), a melhor exegese das disposições relacionadas ao tema conduz à conclusão de que "*a vedação prevista no §2º do art. 18 da Lei 8.313/1991, que é aplicada aos projetos especiais previstos no §3º do mesmo artigo (ambos introduzidos pela MP nº 1.589/1997), pela qual o contribuinte não pode deduzir as doações e os patrocínios como despesa operacional, não é específica para o IRPJ, aplicando-se também à CSLL*".

Irretocáveis os argumentos do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo os quais devem ser novamente cancelados por este colegiado. Vale reproduzi-los:

A contribuinte também suscita divergência quanto à incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre o valor de patrocínios culturais feitos com base no art. 18 da Lei Rouanet.

É importante fazer um retrospecto das regras que tratam da matéria em pauta.

A Lei nº 8.313/1991 (Lei Rouanet), ao instituir o Programa Nacional de Apoio à Cultura (Pronac), estabeleceu o seguinte, em sua redação original:

Art. 18. Com o objetivo de incentivar as atividades culturais, a União facultará às pessoas físicas ou jurídicas a opção pela aplicação de parcelas do Imposto sobre a Renda a título de doações ou patrocínios, tanto no apoio direto a projetos culturais apresentados por pessoas físicas ou por pessoas jurídicas de natureza cultural, de caráter privado, como através de contribuições ao FNC, nos termos do artigo 5º inciso II desta Lei, desde que os projetos atendam aos critérios estabelecidos no art. 1º desta Lei, em torno dos quais será dada prioridade de execução pela CNIC.

[...]

Art. 26. O doador ou patrocinador poderá deduzir do imposto devido na declaração do Imposto sobre a Renda os valores efetivamente contribuídos em favor de projetos culturais aprovados de acordo com os dispositivos desta Lei, tendo como base os seguintes percentuais:(Vide arts. 5º e 6º, Inciso II da Lei nº 9.532, de 1997)

I - no caso das pessoas físicas, oitenta por cento das doações e sessenta por cento dos patrocínios;

II - no caso das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, quarenta por cento das doações e trinta por cento dos patrocínios.

§1º A pessoa jurídica tributada com base no lucro real podrá abater as doações e patrocínios como despesa operacional.

(grifei)

A Lei 8.313/1991, em sua redação original, introduzia pelo art. 18 a possibilidade de os contribuintes optarem pela aplicação de parcelas do Imposto sobre a Renda em doações ou patrocínios a projetos culturais lá mencionados.

O art. 26 da mesma lei, por sua vez, ao estabelecer percentuais sobre as doações e patrocínios, estipulava que uma parte desses valores deveria corresponder a recursos do próprio doador/patrocinador. Por exemplo, se uma PJ fizesse um patrocínio de X\$100,00, poderia deduzir X\$30,00 das parcelas do IRPJ a pagar (recurso da União), e X\$70,00 corresponderiam a recursos do próprio contribuinte.

Além de o contribuinte poder deduzir do IR a pagar uma parte da doação/patrocínio feito (conforme mencionado acima), o §1º do art. 26 dizia que a PJ tributada pelo lucro real poderia abater as doações e patrocínios como despesa operacional.

Posteriormente, a Lei 9.249/1995, ao tratar dos tipos de doação que poderiam ser deduzidos do lucro real e da base de cálculo da CSLL, estabeleceu:

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:

[...]

§ 2º Poderão ser deduzidas as seguintes doações:

I - as de que trata a Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991;

II - as efetuadas às instituições de ensino e pesquisa [...]

[...]

(grifei)

A Lei nº 9.249/1995, ao tratar da dedutibilidade de doações, em nada alterou a regra contida no referido §1º do art. 26 da Lei 8.313/1991, que já permitia que as doações a projetos culturais fossem abatidas/deduzidas como despesa operacional.

Contudo, em 1997, a Medida Provisória nº 1.589, de 24/09/1997 (convertida na Lei nº 9.874/1999), alterou bastante o conteúdo do art. 18 da Lei 8.313/1991, que passou a ter a seguinte redação:

Art.18. Com o objetivo de incentivar as atividades culturais, a União facultará às pessoas físicas ou jurídicas a opção pela aplicação de parcelas do Imposto sobre a Renda, a título de doações ou patrocínios, tanto no apoio direto a projetos culturais apresentados por pessoas físicas ou por pessoas jurídicas de natureza cultural, como através de contribuições ao FNC, nos termos do art. 5º, inciso II, desta Lei, desde que os projetos atendam aos critérios estabelecidos no art. 1º desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.874, de 1999)

§1º Os contribuintes poderão deduzir do imposto de renda devido as quantias efetivamente despendidas nos projetos elencados no §3º, previamente aprovados pelo Ministério da Cultura, nos limites e nas condições estabelecidos na legislação do imposto de renda vigente, na forma de: (Incluído pela Lei nº 9.874, de 1999)

a) doações; e(Incluída pela Lei nº 9.874, de 1999)

b) patrocínios.(Incluída pela Lei nº 9.874, de 1999)

§2º As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real não poderão deduzir o valor da doação ou do patrocínio referido no parágrafo anterior como despesa operacional.(Incluído pela Lei nº 9.874, de 1999)

§3º As doações e os patrocínios na produção cultural, a que se refere o § 1º, atenderão exclusivamente aos seguintes segmentos:(Incluído pela Lei nº 9.874, de 1999)

[...]

Com esta alteração legislativa, foram incluídos vários parágrafos que não existiam no art. 18 da Lei 8.313/1991, e ele deixou de ser apenas introdutório do incentivo à cultura. O art. 18 passou a tratar de alguns projetos específicos (tidos como projetos especiais), previstos no seu §3º, com um regramento diferente daquele que era (e ainda é) previsto no art. 26 da mesma lei (que passou a tratar dos demais projetos).

Para os projetos previstos em seu §3º, o art. 18 não estabelece percentuais que limitam a dedução das doações e patrocínios culturais. No contexto desses projetos especiais, o doador/patrocinador pode deduzir do IR a pagar 100% das doações e patrocínios feitos.

Por outro lado, o §2º do art. 18, diferentemente do §1º do art. 26, estabelece que, em relação aos projetos especiais, as PJ tributadas pelo lucro real NÃO poderão deduzir o valor da doação ou do patrocínio como despesa operacional.

No contexto dos projetos que passaram a ser previstos no art. 18 da Lei 8.313/1991, diferentemente do que ainda ocorre com os projetos tratados pelo art. 26 da mesma lei, todo o valor da doação/patrocinio corresponde a IR a pagar (recurso da União). Nenhuma parte da doação/patrocinio é feita com recursos próprios do contribuinte.

Essa é, a meu ver, a razão pela qual a lei vedou a dedução desses valores como despesa operacional. Se todo o recurso da doação ou patrocínio é recurso da União (que abre mão de receber o imposto que lhe era devido), não há porque a contribuinte pretender deduzir alguma despesa operacional a esse título, nem para o IRPJ, nem para a CSLL.

O acórdão recorrido já esclareceu que o conceito de despesa operacional diz respeito tanto ao lucro real quanto à base de cálculo da CSLL, nos termos do que dispõe o artigo 47, §§ 1º e 2º, da Lei nº 4.506/64, a despeito de este artigo ter sido introduzido no sistema jurídico muito antes da criação da CSLL:

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Nesse sentido, é importante lembrar que o art. 2º da Lei nº 7.689/1988 explicita que a base de cálculo da CSLL é o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, com os ajustes lá definidos.

E a Lei nº 6.404/1976, em seu art. 187, §1º, estabelece 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.

Além disso, o caput do art. 13 da Lei 9.249/1995, já transcrito anteriormente, não deixa dúvidas de que o conceito de despesa operacional para fins tributários também se aplica à CSLL.

Se o art. 13 da Lei 9.249/1995 diz que "para efeito de apuração [...] 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" [...], é porque esse referido art. 47 se aplica à CSLL.

Diante desse contexto, penso que o acórdão recorrido acertou ao concluir que a vedação prevista no §2º do art. 18 da Lei 8.313/1991 (introduzido pela MP nº 1.589/1997), pela qual o contribuinte não pode deduzir determinadas doações e patrocínios como despesa operacional, não é específica para o IRPJ, aplicando-se também à CSLL:

Portanto, diferentemente do que pensa a recorrente, não havia necessidade de o legislador expressamente declarar que a vedação contida no § 2º, do artigo 18, da Lei nº 8.313/91, aplicava-se também à CSLL. Isso porque ao dizer que vedava a dedução do patrocínio como despesa operacional estava implicitamente utilizando o conceito que se aplica tanto ao IRPJ como à CSLL.

Ademais, chego a dizer que, mesmo que não houvesse a aludida vedação, a dedução não seria permitida. O patrocínio (assim como seria com as doações) tem natureza de parcelas do imposto devido que, por autorização legal, podem ter uma destinação específica (o incentivo à cultura). Não se trata de recurso da pessoa jurídica, mas, sim, de recurso da União. Assim, não tem cabimento a empresa deduzir como despesa sua o valor correspondente a um dispêndio que não foi seu. Isso só seria admissível (como de fato o é para os projetos culturais aprovados nos termos do artigo 26 da mesma Lei nº 8.313/91, conforme seu § 1º) se a própria lei expressamente autorizasse a dedução como despesa. Na verdade, tratar-se-ia de mais um incentivo.

Portanto, também está correto o posicionamento adotado pelo acórdão recorrido em relação à matéria que é objeto dessa segunda divergência.

Também aqui, portanto, deve ser negado provimento ao recurso especial da Contribuinte.

3. Aplicação simultânea da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais com a multa de ofício

No mérito, outra questão a ser dirimida no recurso da contribuinte 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.

A lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real, apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou, o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais, a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução. Observe-se:

Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.

[...]

Vê-se, então, que a pessoa jurídica, obrigada a apurar seus resultados de acordo com as regras do lucro real trimestral, tem a opção de fazê-lo com a periodicidade anual, **desde que**, efetue pagamentos mensais a título de estimativa. **Essa é a regra do sistema.**

No presente caso, a pessoa jurídica fez a opção por apurar o lucro real anualmente, sujeitando-se, assim, e de forma obrigatória, aos recolhimentos mensais a título de estimativas.

Como se vê no auto de infração de CSLL (e-fls. 3 e ss), a multa isolada aplicada pela falta de recolhimento das estimativas mensais desse tributo, referente ao ano-calendário 2010 e 2011, teve fulcro no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, mais precisamente em seu inciso II, alínea "b", com as modificações introduzidas pela Lei nº 11.488, de 2007.

Sobre o assunto, há aqueles que alegam que as alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base impositiva ao tributo devido no ajuste anual. Nesse sentido, muitas vezes, invocam a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351, de 2007, que limitou-se a esclarecer que *a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora*. E, ainda que se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, para essas pessoas subsistiria o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que importaria o afastamento da penalidade menos gravosa.

Ora, a vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resulta falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, esta penalidade foi prevista nos mesmos termos daquela aplicável ao tributo não recolhido no ajuste anual, ou seja, *calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*, inclusive no mesmo percentual de 75%, e passível de agravamento ou qualificação se presentes as circunstâncias indicadas naquele dispositivo legal. Veja-se:

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

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de

declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

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

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

[...]

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

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

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998)

[...]

A redação original do dispositivo legal resultou, assim, em punições equivalentes para a falta de recolhimento de estimativas e do ajuste anual. E, decidindo sobre este conflito, a jurisprudência administrativa posicionou-se majoritariamente contra a subsistência da multa isolada, porque calculada a partir da mesma base de cálculo punida com a multa proporcional, e ainda no mesmo percentual desta.

Frente a tais circunstâncias, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória nº 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição. Observe-se:

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

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

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

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

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

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

As consequências desta alteração foram apropriadamente expostas pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.251:

Logo, tendo sido alterada a base de cálculo eleita pelo legislador para a multa isolada de totalidade ou diferença de tributo ou contribuição para valor do pagamento mensal, não há mais qualquer vínculo, ou dependência, da multa isolada com a apuração de tributo devido.

Perfilhando o entendimento de que não se confunde a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição com o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, é vasta a jurisprudência desta CSRF, valendo mencionar dos últimos cinco anos, entre outros, os acórdãos nºs 9101-00577, de 18 de maio de 2010, 9101-00.685, de 31 de agosto de 2010, 9101-00.879, de 23 de fevereiro de 2011, nº 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, nº 9101-001.336, de 26 de abril de 2012, nº 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013, nº 9101-001.771, de 16 de outubro de 2013, e nº 9101-002.126, de 26 de fevereiro de 2015, todos assim ementados (destaquei):

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materalidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano.

Dai porque despropositada a decisão recorrida que, após reconhecer expressamente a modificação da redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 pela Lei nº 11.488, de 2007, e transcrever os mesmos dispositivos legais acima, abruptamente conclui no sentido de que (e-fls. 236):

Portanto, cabe excluir a exigência da multa de ofício isolada concomitante à multa proporcional.

Em despacho de admissibilidade de embargos de declaração por omissão, interpostos pela Fazenda Nacional contra aquela decisão, e rejeitados, foi dito o seguinte (e-fls. 247):

Por fim, reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas. Isso porque é sabido que um dos fatores que levou à mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que à época da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse entendimento. Vejamos novamente a redação de parte [das] disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

[...].

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto à impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual.

Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir, no parágrafo § 1º, exceceu a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que aliás é a questão de maior incidência.

Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões factíveis é que essa cumulatividade é mesmo indevida.

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Vejam-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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

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

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

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

Destaque-se, ainda, que a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário. A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário. A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente⁵.

Diferentes, portanto, são os bens jurídicos tutelados, e limitar a penalidade àquela aplicada em razão da falta de recolhimento do ajuste anual é um incentivo ao descumprimento do dever de antecipação ao qual o sujeito passivo voluntariamente se vinculou, ao optar pelas vantagens decorrentes da apuração do lucro tributável apenas ao final do ano-calendário.

E foi, justamente, a alteração legislativa acima que motivou a edição da referida Súmula CARF nº 105.

Explico.

⁵ Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei nº 9.430, de 1996.

O enunciado de súmula em referência foi aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 08 de dezembro de 2014. Antes, enunciado semelhante foi, por sucessivas vezes, rejeitado pelo Pleno da CSRF, e mesmo pela 1ª Turma da CSRF. Veja-se, abaixo, os verbetes submetidos a votação de 2009 a 2014:

PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 2009⁶

[...]

ANEXO I

I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:

[...]

12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº :

Até a vigência da Medida Provisória nº 351/2007, a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência de antecipações não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado no ajuste anual.

[...]

PORTARIA Nº 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012⁷

[...]

ANEXO ÚNICO

[...]

II- ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 1ª TURMA DA CSRF:

[...]

17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401- 00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/10/2011.

[...]

III- ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 2ª TURMA DA CSRF:

[...]

22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

⁶ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 112, em 27 de novembro de 2009.

⁷ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 19, em 27 de novembro de 2012.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401- 00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/10/2011.

[...]

PORTARIA Nº- 18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2013⁸

[...]

ANEXO I

I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:

[...]

9ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

Até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Acórdãos Precedentes: 9101-001261, de 22/11/11; 9101-001203, de 22/11/11; 9101-001238, de 21/11/11; 9101-001307, de 24/04/12; 1402-001.217, de 04/10/12; 1102-00748, de 09/05/12; 1803-001263, de 10/04/12.

[...]

PORTARIA Nº 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2014⁹

[...]

ANEXO I

[...]

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

[...]

13ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei 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.

Acórdãos Precedentes: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.

[...]

É de se destacar que os enunciados assim propostos de 2009 a 2013 exsurgem da jurisprudência firme, contrária à aplicação concomitante das penalidades **antes** da alteração promovida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007,

⁸ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 71, de 27 de novembro de 2013.

⁹ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 12, de 25 de novembro de 2014.

convertida na Lei nº 11.488, de 2007. **Jurisprudência esta, aliás, que motivou a alteração legislativa.**

De outro lado, a discussão acerca dos lançamentos formalizados em razão de infrações cometidas a partir do novo contexto legislativo ainda não apresentava densidade suficiente para indicar qual entendimento deveria ser sumulado.

Considerando tais circunstâncias, o Pleno da CSRF, e também a 1ª Turma da CSRF, rejeitou, por três vezes, nos anos de 2009, 2012 e 2013, o enunciado contrário à concomitância das penalidades até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007. As discussões nestas votações motivaram alterações posteriores com o objetivo de alcançar redação que fosse acolhida pela maioria qualificada, na forma regimental.

Com a rejeição do enunciado de 2009, a primeira alteração consistiu na supressão da vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, substituindo-a, como marco temporal, pela referência à data de sua publicação. Também foram separadas as hipóteses pertinentes ao IRPJ/CSLL e ao IRPF, submetendo-se à 1ª Turma e à 2ª Turma da CSRF os enunciados correspondentes. Seguindo-se nova rejeição em 2012, o enunciado de 2009 foi reiterado em 2013 e, mais uma vez, rejeitado.

Este cenário deixou patente a imprestabilidade de enunciado distinguindo as ocorrências alcançadas a partir da expressão "até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007", ou até a data de sua publicação. E isto porque a partir da redação proposta havia o risco de a súmula ser invocada para declarar o cabimento da exigência concomitante das penalidades a partir das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, apesar de a jurisprudência ainda não estar consolidada neste sentido.

Para afastar esta interpretação, o enunciado aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 2014 foi redigido de forma direta, de modo a abarcar, apenas, a jurisprudência firme daquele Colegiado: a impossibilidade de cumulação, com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas com fundamento na legislação antes de sua alteração pela Medida Provisória nº 351, de 2007. Omitiu-se, intencionalmente, qualquer referência às situações verificadas depois da alteração legislativa em tela, em razão da qual a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas passou a estar prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", e não mais no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares¹⁰ à parcela do litígio já pacificada.

¹⁰ Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e alterado pela Portaria MF nº 586, de 2010:

[...]

Anexo II

[...]

Art. 18. Aos presidentes de Câmara incumbe, ainda:

[...]

XXI - negar, de ofício ou por proposta do relator, seguimento ao recurso que contrarie enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, em vigor, quando não houver outra matéria objeto do recurso;

[...]

Art. 53. A sessão de julgamento será pública, salvo decisão justificada da turma para exame de matéria sigilosa, facultada a presença das partes ou de seus procuradores.

[...]

Assim, a Súmula CARF nº 105 tem aplicação, apenas, em face de multas lançadas com fundamento na redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, tendo por referência **infrações cometidas antes da alteração** promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, publicada em 22 de janeiro de 2007, e ainda que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%, dado que tal providência não decorre de nova fundamentação do lançamento, mas sim da retroatividade benigna prevista pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

Neste sentido, vale observar que os precedentes indicados para aprovação da súmula reportam-se, todos, a **infrações cometidas antes de 2007**:

Acórdão nº 9101-001.261:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001

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

Acórdão nº 9101-001.203:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001

Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por

§ 4º Serão julgados em sessões não presenciais os recursos em processos de valor inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) ou, independentemente do valor, forem objeto de súmula ou resolução do CARF ou de decisões do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça na sistemática dos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil.

[...]

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

[...]

§ 2º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância.

[...]

falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.

Acórdão nº 9101-001.238:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2001

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

Acórdão nº 9101-001.307:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

[...]

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

Acórdão nº 1402-001.217:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

[...]

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

[...]

Acórdão nº 1102-000.748:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa:

[...]

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

[...]

Acórdão nº 1803-001.263:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002

[...]

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

Frente a tais circunstâncias, ainda que precedentes da súmula veiculem fundamentos autorizadores do cancelamento de exigências formalizadas a partir da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, não são eles, propriamente, que vinculam o julgador administrativo, mas sim o enunciado da súmula, no qual está sintetizada a questão pacificada.

Digo isso porque esses precedentes têm sido utilizados para se tentar aplicar outra tese no sentido de afastar a multa, qual seja a do princípio da consunção, exposta pelo relator. Ora se o princípio da consunção fosse fundamento suficiente para inexigibilidade concomitante das multas em debate, o enunciado seria genérico, sem qualquer referência ao fundamento legal dos lançamentos alcançados. A citação expressa do texto legal presta-se a firmar esta circunstância como razão de decidir relevante extraída dos paradigmas, cuja presença é essencial para aplicação das consequências do entendimento sumulado.

Da mesma forma que faz o i. Relator, há quem argumente que o princípio da consunção veda a cumulação das penalidades. Sustentam os adeptos dessa tese que o não recolhimento da estimativa mensal seria etapa preparatória da infração cometida no ajuste anual e, em tais circunstâncias o princípio da consunção autorizaria a subsistência, apenas, da penalidade aplicada sobre o tributo devido ao final do ano-calendário, prestigiando o bem jurídico mais relevante, no caso, a arrecadação tributária, em confronto com a antecipação de fluxo de caixa assegurada pelas estimativas. Ademais, como a base fática para imposição das penalidades seria a mesma, a exigência concomitante das multas representaria *bis in idem*, até porque, embora a lei tenha previsto ambas penalidades, não determinou a sua aplicação simultânea. E acrescentam que, em se tratando de matéria de penalidades, seria aplicável o art. 112 do CTN.

Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente, do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do Acórdão nº 9101-001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

[...]

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa.

Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em obrigação principal. Vale destacar que, mesmo ocorrendo tal

conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.

Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda (iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo. Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis:

“As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis Fernandes de Oliveira, “a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição”. O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativo-constitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções”.

O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção”. (in “O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário”, ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)

Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSSL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. “É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96” (AgRg no REsp 694278-RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido.”

(Recurso Especial 529570 / SC - Relator Ministro João Otávio de Noronha - Segunda Turma - Data do Julgamento 19/09/2006 - DJ 26.10.2006 p. 277)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.” (Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 - Relator Ministro Humberto Martins - Segunda Turma - DJ 17.08.2006 p. 341)

Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia

prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo. Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de "pagamento de tributo", dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos¹¹ e exigidas de forma isolada.

Sob esta ótica, **o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória** que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do

¹¹ Lei nº 10.426, de 2002: Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal - SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

II - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

III - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3o deste artigo; e (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

IV - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

[...]

recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, §2º do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos. Veja-se, aliás, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acima citadas expressamente reconhecem este ônus como decorrente de uma opção, e distinguem a antecipação do pagamento do pagamento em si, isto para negar a aplicação de juros a partir de seu recolhimento no confronto com o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário.

É certo que a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já consolidou seu entendimento contrariamente à aplicação concomitante das penalidades em razão do princípio da consunção, conforme evidencia a ementa de julgado recente proferido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS:

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES.

1. A Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996 (AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015).

2. Agravo Regimental não provido.

Todavia, referidos julgados não são de observância obrigatória na forma do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

Além disso, a interpretação de que a falta de recolhimento da antecipação mensal é infração abrangida pela falta de recolhimento do ajuste anual, sob o pressuposto da existência de dependência entre elas, sendo a primeira infração preparatória da segunda, desconsidera o prejuízo experimentado pela União com a mora subsistente em razão de o tributo devido no ajuste anual sofrer encargos somente a partir do encerramento do ano-calendário. Favorece, assim, o sujeito passivo que se obrigou às antecipações para apurar o lucro tributável apenas ao final do ano-calendário, conferindo-lhe significativa vantagem econômica em relação a outro sujeito passivo que, cometendo a mesma infração, mas optando pela regra geral de apuração trimestral dos lucros, suportaria, além do ônus da escrituração trimestral dos resultados, os encargos pela falta de recolhimento do tributo calculados desde o encerramento do período trimestral.

Quanto à transposição do princípio da consunção para o Direito Tributário, vale a transcrição da oposição manifestada pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas

penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 - que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta¹²:

O Direito Penal é especial, contém princípios, critérios, fundamentos e normas particulares, próprios desse ramo jurídico; por isso, a rigor, as regras dele não podem ser estendidas além dos casos para os quais foram instituídas. De fato, não se aplica norma jurídica senão à ordem de coisas para a qual foi estabelecida; não se pode pôr de lado a natureza da lei, nem o ramo do Direito a que pertence a regra tomada por base do processo analógico.[15 Carlos Maximiliano, Hermenêutica e aplicação do direito, p.212] Na hipótese de concurso de crimes, o legislador escolheu critérios específicos, próprios desse ramo de Direito. Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas.

A 'forma de sancionar' é instituída pelo legislador, segundo critérios de conveniência/oportunidade, isto é, discricionariedade. Compete-lhe elaborar, ou não, regras a respeito da concorrência de infrações administrativas. No silêncio, ocorre cúmulo material.

Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o cúmulo material de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei nº 9.503, de

¹² http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2644

23.12.1997 (Código de Trânsito Brasileiro), segundo o qual “quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as respectivas penalidades”. Igualmente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de 12.2.1998, que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: “Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o disposto está inserido no Capítulo VI – Da Infração Administrativa] ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as sanções a elas cominadas”. E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei nº 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: “As sanções [administrativas] previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar antecedente ou incidente de procedimento administrativo”. [16] Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa tenha imposto cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.

No Direito Penal são exemplos de aplicação do princípio da consunção a absorção da tentativa pela consumação, da lesão corporal pelo homicídio e da violação de domicílio pelo furto em residência. Característica destas ocorrências é a sua previsão em normas diferentes, ou seja, a punição concebida de forma autônoma, dada a possibilidade fática de o agente ter a intenção, apenas, de cometer o crime que figura como delito-meio ou delito-fim.

Já no caso em debate, a norma tributária prevê expressamente a aplicação das duas penalidades em face da conduta de sujeito passivo que motive lançamento de ofício, como bem observado pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no já citado voto condutor do Acórdão nº 9101-002.251:

[...]

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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

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

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

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação alterada não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. Ademais, quando o legislador estipula na alínea “b” do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal **ainda que** tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade **mesmo se** apurado lucro tributável e, por consequência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de *bis in idem* sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos

optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário. A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de *bis in idem*.

Neste sentido, aliás, são as considerações do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

[...]

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, consequentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos de que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo

exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ-estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” - não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Tais circunstâncias são totalmente distintas das que ensejam a aplicação de multa moratória ou multa de ofício sobre tributo não recolhido. Nesta segunda hipótese, sim, a base fática é idêntica, porque a infração de não recolher o tributo no vencimento foi praticada e, para compensar a União o sujeito passivo poderá, caso não demande a atuação de um agente fiscal para constituição do crédito tributário por lançamento de ofício, sujeitar-se a uma penalidade menor¹³. Se o recolhimento não for promovido depois do vencimento e o lançamento de ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual incorpora, por certo, a reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal.

Imprópria, portanto, a ampliação do conteúdo expresso no enunciado da súmula **a partir do que consignado no voto condutor de alguns dos paradigmas.**

É importante repisar, assim, que as decisões acerca das infrações cometidas depois das **alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da**

¹³ Lei nº 9.430, de 1996, art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Lei nº 9.430, de 1996, não devem observância à Súmula CARF nº 105 e os Conselheiros têm plena liberdade de convicção.

Somente a essência extraída dos paradigmas, integrada ao enunciado - no caso, mediante expressa referência ao fundamento legal aplicável antes da edição da Medida Provisória nº 351, de 2007 (art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996) - , representa o entendimento acolhido pela 1ª Turma da CSRF a ser observado, obrigatoriamente, pelos integrantes da 1ª Seção de Julgamento. Nada além disso.

De outro lado, releva ainda destacar que a aprovação de um enunciado não impõe ao julgador a sua aplicação cega. As circunstâncias do caso concreto devem ser analisadas e, caso identificado algum aspecto antes descon siderado, é possível afastar a aplicação da súmula.

Veja-se, por exemplo, que o enunciado da Súmula CARF nº 105 é omissso acerca de outro ponto que permite interpretação favorável à manutenção parcial de exigências formalizadas ainda que com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996. Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 1302-001.753:

A multa isolada teve em conta falta de recolhimento de estimativa de CSLL no valor de R\$ 94.130,67, ao passo que a multa de ofício foi aplicada sobre a CSLL apurada no ajuste anual no valor de R\$ 31.595,78. Discute-se, no caso, a aplicação da Súmula CARF nº 105 de seguinte teor: 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.

Os períodos de apuração autuados estariam alcançados pelo dispositivo legal apontado na Súmula CARF nº 105. Todavia, como evidenciam as bases de cálculo das penalidades, a concomitância se verificou apenas sobre parte da multa isolada exigida por falta de recolhimento da estimativa de CSLL devida em dezembro/2002. Importa, assim, avaliar se o entendimento sumulado determinaria a exoneração de toda a multa isolada aqui aplicada.

A referência à exigência ao mesmo tempo das duas penalidades não possui uma única interpretação. É possível concluir, a partir do disposto, que não subsiste a multa isolada aplicada no mesmo lançamento em que formalizada a exigência do ajuste anual com acréscimo da multa de ofício proporcional, ou então que a multa isolada deve ser exonerada quando exigida em face de antecipação contida no ajuste anual que ensejou a exigência do principal e correspondente multa de ofício. Além disso, pode-se interpretar que deve subsistir apenas uma penalidade quando a causa de sua aplicação é a mesma.

Os precedentes que orientaram a edição da Súmula CARF nº 105 auxiliam nesta interpretação. São eles:

[...]

Observa-se nas ementas dos Acórdãos nº 9101-001.261, 9101-001.307 e 1803-001.263 a abordagem genérica da infração de falta de recolhimento de estimativas como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, e que por esta razão é absorvida pela segunda infração, devendo subsistir apenas a punição aplicada sobre esta. Sob esta vertente interpretativa, qualquer multa isolada aplicada por falta de recolhimento de estimativas sucumbiria frente à exigência do ajuste anual com acréscimo de multa de ofício.

Porém, os Acórdãos nº 9101-001.203 e 9101-001.238, reportam-se à identidade entre a infração que, constatada pela Fiscalização, enseja a apuração da falta de recolhimento de estimativas e da falta de recolhimento do ajuste anual, assim como os Acórdãos nº 1402-001.217 e 1102-000.748 fazem referência a aplicação de penalidades sobre a mesma base, ou ao fato de a base de cálculo das multas isoladas estar contida na base de cálculo da multa de ofício. Tais referências permitem concluir que, para identificação da concomitância, deve ser avaliada a causa da aplicação da penalidade ou, ao menos, o seu reflexo na apuração do ajuste anual e nas bases estimativas.

A adoção de tais referenciais para edição da Súmula CARF nº 105 evidencia que não se pretendeu atribuir um conteúdo único à concomitância, permitindo-se a livre interpretação acerca de seu alcance.

Considerando que, no presente caso, as infrações foram apuradas de forma independente - estimativa não recolhida em razão de seu parcelamento parcial e ajuste anual não recolhido em razão da compensação de bases negativas acima do limite legal - e assim resultaram em distintas bases para aplicação das penalidades, é válido concluir que não há concomitância em relação à multa isolada aplicada sobre a parcela de R\$ 62.534,89 (= R\$ 94.130,67 - R\$ 31.595,78), correspondente à estimativa de CSLL em dezembro/2002 que excede a falta de recolhimento apurada no ajuste anual.

Divergência neste sentido, aliás, já estava consubstanciada antes da aprovação da súmula, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 1201-00.235, de lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

[...]

O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso.

Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.

Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R\$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R\$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R\$ 3.826.453,79 (R\$ 8.902.754,18 – R\$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional.

Abaixo, segue a discriminação dos valores:

Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79

Estimativa remanescente (R\$ 3.826.453,79 x 25%): R\$ 956.613,45

Multa isolada mantida (R\$ 956.613,45 x 50%): R\$ 478.306,72

Multa isolada excluída (R\$ 1.109.844,27 – R\$ 478.306,72): R\$ 631.537,55

[...]

A observância do entendimento sumulado, portanto, pressupõe a identificação dos requisitos expressos no enunciado e a análise das circunstâncias do caso concreto, a fim de conferir eficácia à súmula, mas não aplicá-la a casos distintos. Assim, a referência expressa ao fundamento legal das exigências às quais se aplica o entendimento sumulado limita a sua abrangência, mas a adoção de expressões cujo significado não pode ser identificado a partir dos paradigmas da súmula confere liberdade interpretativa ao julgador.

Como visto, no caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida para fatos ocorridos após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo ambas as multas devidas.

Com relação ao segundo argumento apresentado pela Contribuinte, de que a multa isolada "*também deve ser afastada pela impossibilidade de se exigir esta multa após o encerramento do ano-calendário*", cumpre esclarecer que evidência suficiente de que a multa isolada pode ser aplicada depois do encerramento do ano-calendário permanece constando na redação atual do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, no sentido do cabimento da multa *ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*.

Nestes termos, a lei afirma a aplicação da multa ainda que a apuração final revele a inexistência de tributo devido sobre o lucro apurado. Ademais, a utilização da expressão "ainda que" deixa patente o cabimento da multa isolada mesmo se houver tributo devido ao final do ano-calendário, hipótese na qual seria devida, também, a multa proporcional estipulada na nova redação do inciso I do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

Assinale-se, por fim, que a conjugação dos argumentos contrários à aplicação da multa isolada depois do encerramento do ano-calendário e favorável à adoção do princípio da consunção resultaria em cenário no qual a falta de recolhimento de estimativas somente seria punida se a infração fosse constatada antes do encerramento do ano-calendário,

Processo nº 15504.732788/2013-46
Acórdão n.º **9101-003.002**

CSRF-T1
Fl. 1.126

interpretação que praticamente nega eficácia ao dispositivo legal¹⁴ e confere significativa vantagem à opção pelo lucro real anual em detrimento à regra geral de apuração trimestral do lucro tributável.

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Especial da contribuinte, mantendo-se a exigência da multa isolada por irregularidade no recolhimento de CSLL por estimativas.

Conclusão

Pelo exposto, voto no sentido de DAR provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional e NEGAR provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo

¹⁴ Neste sentido também é a abordagem desenvolvida pelo Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, no voto condutor do Acórdão nº 1402-002.245.