



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

Processo nº 16327.001402/2010-69
Recurso nº 929.442 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **1301-01.020 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 09 de agosto de 2012
Matéria IRPJ - TRIBUTOS COM A EXIGIBILIDADE SUSPensa
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
TÓKIO MARINE BRASIL SEGURADORA S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2006, 2007, 2008

Ementa:

TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM A EXIGIBILIDADE SUSPensa. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. IRPJ. CSLL. MULTA E JUROS MORATÓRIOS.

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 das bases de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Constituindo-se acessórios do tributo e contribuição lançados, às multas e aos juros moratórios devem ser aplicadas as mesmas regras a que se submetem tais exações, inadmitindo-se, portanto, a sua dedutibilidade nos casos de suspensão da exigibilidade do principal.

MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. MULTA PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA. INEXISTÊNCIA.

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.

PREJUÍZO FISCAL. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. COMPENSAÇÃO.

A constatação da existência de saldo de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas passíveis de compensação à época da ocorrência dos fatos geradores do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, impõe as suas compensações, nos exatos termos das normas disciplinadoras das respectivas bases de incidência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, pelo voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso de ofício, para restabelecer a multa isolada e, por maioria, negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Valmir Sandri e Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior que davam provimento parcial, para excluir da base tributável da CSLL os valores dos tributos com exigibilidade suspensa e das bases tributáveis da CSLL e IRPJ, os juros e a multa incidentes sobre tais depósitos judiciais feito em atraso.

“documento assinado digitalmente”

Alberto Pinto Souza Junior

Presidente

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães

Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Alberto Pinto Souza Junior, Paulo Jakson da Silva Lucas, Wilson Fernandes Guimarães, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

A 2ª Turma Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, tendo exonerado parte do crédito tributário constituído em desfavor de TÓKIO MARINE BRASIL SEGURADORA S/A, recorre de ofício a este Colegiado administrativo, amparada nas disposições da Portaria MF nº. 3, de 2008.

Por bem sintetizar os fatos apurados e as razões de defesa apresentadas pela contribuinte autuada, transcrevo, a seguir, relatório elaborado em primeira instância.

...

Trata o presente processo de autos de infração lavrados no âmbito da DEINF/SP, relativos aos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007, por meio dos quais são exigidos do interessado acima identificado o imposto sobre a renda de pessoa jurídica – IRPJ no valor de R\$ 1.078.607,13 (fls.421/430) e a contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL no valor de R\$ 2.659.784,44 (fls. 433/442), ambos acrescidos de multa de ofício de 75% e de encargos moratórios. Além de multas isoladas de R\$ 31.416,28 e R\$ 804.680,18.

2. Dos fatos.

3. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal – TVF de fls. 394/413, o interessado discute judicialmente a exigência do PIS e da COFINS sobre a base de cálculo prevista no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/1998, cuja demanda foi formalizada, respectivamente, por meio dos mandados de segurança nºs 1999.61.00.0341997 e 1999.61.00.0337209.

4. Os referidos mandados de segurança aguardam julgamento do Supremo Tribunal Federal – STF acerca de a base de cálculo aplicável às seguradoras, uma vez que o dispositivo legal foi julgado inconstitucional.

5. Os créditos tributários relativos ao PIS e a COFINS estão com exigibilidade suspensa em face de depósito em seu montante integral (art. 151,II, do CTN). O depósito relativo à COFINS foi feito administrativamente, em face de negativa de pedido de depósito judicial.

6. O interessado reconheceu contabilmente pelo regime de competência as despesas com provisão de PIS e COFINS no resultado dos respectivos exercícios (2005, 2006 e 2007) com as contrapartidas nas contas patrimoniais de passivo.

AC	Em R\$
2005	6.786.048,43
2006	8.355.975,53
2007	10.096.738,35

7. Na apuração do lucro real dos exercícios correspondentes, adicionou as referidas provisões ao lucro líquido, conforme registros efetuados no LALUR e DIPJ. O mesmo procedimento não foi adotado na apuração da base de cálculo da

CSLL, em desobediência ao disposto no art. 2º, § 1º, “c”, da Lei 7.689/1988, com a redação dada pela Lei nº 8.034/1990. Art. 13 da Lei nº 9.249/1995 e IN SRF nº 390/2004.

8. Em 29/12/2005, o interessado depositou valores complementares de PIS e COFINS com os respectivos acréscimos legais (multa e juros de mora) referentes a fatos geradores ocorridos de janeiro a novembro de 2005. Os acréscimos legais não foram adicionados na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Contribuição	Multa	Juros
PIS	8.482,53	3.335,24
COFINS	52.200,34	20.524,85
Total	60.682,87	23.860,09

9. Ainda nos anos-calendário de 2005 a 2007, o interessado reconheceu contabilmente a despesa com provisão de juros devidos sobre créditos tributários suspensos nos termos do art. 151, III, do CTN (recurso em processo administrativo fiscal). Os juros não foram adicionados na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Nº do processo	Tributo	Ex.	Data de pagamento
16327.001913/99-96	IRPJ	95	29/09/2006
16327.000480/2001-55	IRPJ	96	19/05/2006
16327.001898/1999-02	CSLL	92,93	

AC	Juros Em R\$
2005	448.447,24
2006	234.839,73
2007	37.727,43

10. Relativamente ao processo administrativo nº 16327.001913/9996, após o pagamento de R\$ 5.149.099,45 em 29/09/2006, o interessado constituiu nova provisão tendo em vista que o objeto do lançamento encontrava-se ainda em discussão fiscal (MS 95.00321289). Foram provisionados juros de mora no valor de R\$ 3.330.216,81 e multa de mora de R\$ 178.624,15, não adicionados na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

11. Da autuação de IRPJ.

11.1. Ausência de adição ao lucro líquido do período, na determinação do lucro real, de valores correspondentes à provisão de juros relativos a tributos com exigibilidade suspensa (IRPJ de 1995 e 1996; CSLL de 1992 e 1993). Enquadramento legal: arts. 249, I, e 334, § 2º e 6º do RIR/1999.

FATO GERADOR	Vlr. Tributável
31/12/2005	448.447,24

31/12/2006	3.743.680,96
------------	--------------

31/12/2007	37.727,43
------------	-----------

11.2. Ausência de adição ao lucro líquido do período, na determinação do lucro real, de encargo relativo ao PIS e a Cofins, cuja exigibilidade encontra-se suspensa nos termos do inciso II do art. 151 da Lei nº 5.172/1966. Enquadramento legal: art. 41, § 1º, da Lei nº 8.981/1995. Art. 344, § 1º, do RIR/1999.

FATO GERADOR	Vlr. Tributável
--------------	-----------------

31/12/2005	84.542,96
------------	-----------

11.3. Multa Isolada por falta de recolhimento de IRPJ incidente sobre base de cálculo estimada. Optante pelo lucro real anual, o interessado apurou estimativas com base no balanço de suspensão/redução sem adicionar os valores referentes aos tributos com exigibilidade suspensa, ensejando assim a multa isolada de 50% sobre o valor da estimativa mensal. Demonstrativo de apuração da multa à fls.417/418. Enquadramento legal: Art. 222 e 843 do RIR/1999 c/c art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 96 alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

Fato gerador	Multa isolada
--------------	---------------

31/01/2007	1.866,20
------------	----------

28/02/2007	2.630,86
------------	----------

31/03/2007	3.161,30
------------	----------

30/04/2007	3.334,56
------------	----------

31/05/2007	3.493,37
------------	----------

30/06/2007	3.476,53
------------	----------

31/07/2007	2.738,27
------------	----------

31/08/2007	2.369,13
------------	----------

30/09/2007	2.184,57
------------	----------

31/10/2007	2.092,28
------------	----------

30/11/2007	2.046,14
------------	----------

31/12/2007	2.023,07
------------	----------

12. Da autuação da CSLL

12.1. Provisões não dedutíveis relativas a tributos com exigibilidade suspensa. Enquadramento legal: Art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/1988. Art. 1º da Lei nº 9.316/1996. Art. 28 da Lei nº 9.430/1996 . Art. 37 da Lei nº 10.637/2002.

Fato gerador	Vlr. tributável
--------------	-----------------

31/12/2005	6.786.048,43
------------	--------------

31/12/2006	8.355.975,53
------------	--------------

31/12/2007 10.096.738,35

12.2. Ausência de adição ao lucro líquido do período, na determinação do lucro real, de valores correspondentes à provisão de juros relativos a tributos com exigibilidade suspensa (IRPJ de 1995 e 1996; CSLL de 1992 e 1993), por se tratar de despesas indedutíveis. Enquadramento legal: Art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/1988. Art. 1º da Lei nº 9.316/1996. Art. 28 da Lei nº 9.430/1996 . Art. 37 da Lei nº 10.637/2002.

FATO GERADOR	Vlr. Tributável
31/12/2005	448.447,24
31/12/2006	3.743.680,96
31/12/2007	37.727,43

12.3 Multa Isolada por falta de recolhimento de CSLL incidente sobre base de cálculo estimada. Optante pelo lucro real anual, o interessado apurou estimativas com base no balanço de suspensão/redução sem adicionar os valores referentes aos tributos com exigibilidade suspensa, ensejando assim a multa isolada de 50% sobre o valor da estimativa mensal. Demonstrativo de apuração da multa à fls.419/420. Enquadramento legal: Art. 222 e 843 do RIR/1999 c/c art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 196 alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

Fato gerador	Multa isolada
31/01/2007	36.293,03
28/02/2007	55.597,41
31/03/2007	60.097,41
30/04/2007	46.115,87
31/05/2007	54.922,05
30/06/2007	59.580,94
31/07/2007	64.208,99
31/08/2007	76.905,38
30/09/2007	73.568,11
31/10/2007	77.841,85
30/11/2007	92.124,71
31/12/2007	107.424,43

13. Da impugnação.

14. Cientificado dos autos de infração (06/12/2010), o interessado apresentou em 30/12/2010 a impugnação de fls.459/473, acompanhada dos documentos de fls. 474/497, alegando, em síntese, que:

Em relação à adição dos valores relativos a tributos com exigibilidade suspensa na base de cálculo da CSLL.

- não existe norma legal que dê sustentação à pretensão do Fisco quanto à necessidade de adição à base de cálculo da CSLL dos valores depositados judicialmente;

- o disposto no art. 41 da Lei nº 8.981/1995, bem como seu § 1º, aplica-se exclusivamente ao IRPJ e não à CSLL;

- o disposto no art. 57 da Lei nº 8.981/1995 não pode servir de argumento para sua aplicação analógica, pois as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL são diferentes;

- neste sentido, existem diversas decisões do Conselho de Contribuintes: 10705150/98, 10192.979/00, 10192.553/99;

- em caso idêntico ao presente, a 7ª Câmara do Conselho de Contribuintes, ao proferir o acórdão nº 10709534, em sessão ocorrida em 12.11.2008, expressou seu entendimento acerca de a dedutibilidade dos valores correspondentes a tributos com exigibilidade suspensa por depósito judicial;

- a própria Receita Federal do Brasil-RFB, no Boletim Central Extraordinário nº 21, de 25/02/1993, ao apreciar as questões relativas à Lei nº 8.541, de 1992, manifestou entendimento de que os tributos e contribuições não dedutíveis para efeitos do IRPJ, por força do art. 7º da Lei nº 8.541/1992, não seriam adicionados para efeitos da base de cálculo da CSLL;

- esse entendimento foi mantido nos anos subsequentes, conforme consta no próprio MAJUR de 1997, 1998, 1999 e 2000, pois na apuração do lucro real expressamente determina que os tributos e contribuições com exigibilidade suspensa devem ser adicionados, caso os mesmos tenham sido computados na determinação do lucro líquido. Ao tratar do cálculo da CSLL, não existe tal determinação;

- nos termos da Lei nº 9.703/1998, os depósitos judiciais saem da esfera patrimonial do contribuinte-depositante e passa independente de qualquer formalidade para a Conta Única do Tesouro Nacional. Nestas condições, a dedutibilidade se impõe, uma vez que os valores foram, de fato, transferidos do caixa do contribuinte para o do Estado, diferindo do pagamento apenas por sua transitoriedade;

- os débitos fiscais em discussão judicial (PIS e Cofins) encontram-se inexigíveis não somente pela existência dos depósitos judiciais mas também pelo vigor de decisão judicial proferida pelo STF em sede de mandado de segurança, de modo que tais valores são dedutíveis da base de cálculo da CSLL, nos termos expressado na Solução de Consulta nº 29, de 7/05/2010, da 4ª Região Fiscal;

- a suspensão da exigibilidade tributária decorrente de decisão judicial proferida, em caráter não liminar, em sede de mandado de segurança, não está subsumida às hipóteses dos incisos II a IV do art. 151 do CTN, de tal modo que deve ser reconhecida a dedutibilidade desses valores na apuração da base de cálculo da CSLL;

Em relação à adição da multa e dos juros relativos a depósitos judiciais efetuados com atraso nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

- os juros e multa de mora decorrentes de depósito judicial efetuado, de forma espontânea, mas fora do prazo legal não devem ser adicionados à base de cálculo do CSLL, uma vez que inexiste comando normativo que o determine;

- sua exigência na base de cálculo do IRPJ infringe o que dispõe o § 5º do art. 41 da Lei nº 8.981/1995 (art. 344, § 5º do Decreto nº 3.000/1999), que estabelece a dedutibilidade das multas e demais cominações fiscais de natureza compensatória, dentre as quais, no termos do Parecer Normativo CST nº 61/1979, encontram-se as que decorrem do recolhimento do tributo fora do prazo legal e os juros de mora resultantes do recolhimento espontâneo fora do prazo;

Em relação à adição da atualização de contingências fiscais nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

- controlava na contabilidade os valores relativos à atualização dos tributos discutidos (IRPJ 95/96 e CSLL 92/93), sem adicioná-los nas respectivas bases de cálculo;

- inexistente fundamento legal que dê sustentação à pretensão fiscal de adicioná-los. O raciocínio fiscal baseia-se mais uma vez na analogia;

- conforme já demonstrado, os próprios valores depositados não devem ser adicionados às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Se entender a atualização como acessória, conclui-se que esses valores também não devem ser adicionados;

Em relação à adição da provisão de juros e multa de mora decorrentes de discussão judicial referente ao IRPJ de 1995 nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

- trata-se de erro de contabilização os lançamentos contábeis que a fiscalização entende que deveriam ser adicionados na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;

- como realizou o pagamento do valor exigido no processo administrativo nº 16327.001913/99-96, relacionado à discussão que continua em trâmite no mandado de segurança nº 95.00321289, o que afasta a exigência de qualquer valor por conta dessa discussão, a constituição de nova contingência fiscal é equivocada;

- documentos que instruem a impugnação comprovam a baixa da provisão;

Em relação à desconsideração da existência de prejuízo fiscal e base negativa de cálculo na recomposição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

- caso sejam mantidos algum dos pontos alegadamente infracionais, é de rigor que a apuração do montante devido leve em consideração o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL;

Em relação à multa isolada.

- não há de prosperar a incidência de multa isolada, vista a ilegalidade de sua cumulação com a multa proporcional, tal como decidido pelo Conselho de Contribuintes.

Apreciando os argumentos expendidos pela autuada em sede de impugnação, a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro, por meio do acórdão nº. 12-38.832, de 14 de junho de 2011, julgou parcialmente procedente os lançamentos tributários efetivados.

O referido julgado foi assim ementado:

ACRÉSCIMOS LEGAIS SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA.

Segundo a legislação de regência, são indedutíveis na apuração do lucro real os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa por força de provimento judicial. Por constituírem acessórios dos tributos e contribuições, os acréscimos legais seguem a mesma norma de dedutibilidade.

COMPENSAÇÃO DE MATÉRIA TRIBUTÁVEL APURADA EM AÇÃO FISCAL COM PREJUÍZOS APURADOS EM ANOS-CALENDÁRIO ANTERIORES.

No lançamento de ofício, deve-se levar em conta os prejuízos fiscais apurados em anos-calendário anteriores, compensando-os com a matéria tributável apurada em ação fiscal, respeitado o limite previsto na legislação de regência.

PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA.

Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa constituem provisões e não despesas incorridas, estando vedada sua dedução para apuração da base de cálculo da CSLL, conforme regra do art. 13, inciso I, da Lei 9.249/1995.

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E DE MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA.

Conforme jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais é incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e a de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

De acordo com informação contida no despacho de encaminhamento do presente processo (fls. 1.321), a parcela de crédito tributário mantida pela decisão exarada em primeira instância e que foi objeto do processo administrativo nº 16327.721332/2011-40, não teria sido questionada pela contribuinte. Contudo, constatei por meio de consulta ao sistema informatizado de controle de processos (e-processo) que a contribuinte efetivamente apresentou recurso voluntário, motivo pelo qual o processo nº 16327.721332/2011-40 foi enviado a este Colegiado.

Não obstante a lavratura de Termo de Perempção, restou verificado que a contribuinte foi cientificada da decisão de primeira instância em 12 de agosto de 2011, uma sexta-feira, e protocolizou o referido recurso voluntário em 12 de setembro de 2011, sendo, portanto, tempestiva a peça de defesa apresentada.

Constatei também que o despacho de encaminhamento do processo nº 16327.721332/2011-40 esclarece que o recurso voluntário foi apresentado na Delegacia de Administração Tributária em São Paulo (Derat/SPO), o que explica o fato de a Delegacia Especial de Instituições Financeiras em São Paulo (Deinf/SPO) ter entendido que a referida peça de defesa não havia sido interposta.

Na medida em que o recurso de ofício trata especificamente de compensação de prejuízos fiscais e multa isolada, matérias que decorrem diretamente das infrações imputadas à contribuinte e que foram objeto de recurso voluntário, ficou evidente que o

presente processo não poderia ser apreciado de forma dissociada do de nº 16327.721332/2011-40, que, como visto, foi constituído para controlar a matéria tida como não contestada pela Deinf/SPO.

Em vista do exposto, a 2ª Turma Ordinária desta 3ª Câmara, por meio da Resolução nº 1302-000.144 (sessão de 1º de fevereiro de 2012), decidiu pela conversão do julgamento em diligência para que fosse juntado ao presente o processo nº 16327.721332/2011-40, para fins de julgamento conjunto.

No processo em referência (16327.721332/2011-40), às fls. 1.323/1.337, consta o recurso voluntário impetrado, em que a contribuinte, em apertada síntese, alega:

NÃO ADIÇÃO DOS VALORES RELATIVOS A TRIBUTOS COM A EXIGIBILIDADE SUSPENSA NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL POR DEPÓSITO DO VALOR:

- que, diversamente do preconizado pela autoridade fiscal, o depósito judicial não é provisão, guardando semelhança com este instituto apenas por alguns de seus efeitos;

- que o Fisco tenta se valer de analogia para fazer incidir a CSLL sobre os valores depositados judicialmente, o que não é possível, a par do princípio constitucional da legalidade estrita em matéria tributária;

- que o disposto no art. 41 da Lei nº 8.981/95, bem como seu parágrafo 1º, aplica-se exclusivamente ao IRPJ;

- que o disposto no art. 57 da Lei nº 8.981/95 não pode servir para essa aplicação analógica, visto que esse próprio comando estabelece os limites de sua aplicação;

- que a própria Receita Federal, no Boletim Central Extraordinário nº 021, de 25 de fevereiro de 1993, manifestou-se em convergência com o seu entendimento;

- que, em razão das disposições da Lei nº 9.703/98, os depósitos judiciais saem da esfera patrimonial do contribuinte-depositante e passa, "*independentemente de qualquer formalidade*" para a Conta Única do Tesouro Nacional, o que equivale dizer que os recursos ingressam no caixa do próprio Ente Tributante, que dele dispõe da maneira que melhor lhe aprouver;

- que a suspensão da exigibilidade tributária decorrente de decisão judicial proferida, em caráter não liminar, em sede de Mandado de Segurança, não está subsumida às hipóteses dos incisos II a IV do art. 151 do CTN, de tal modo que deve ser reconhecida a dedutibilidade na apuração da base de cálculo da CSLL.

NÃO ADIÇÃO DA MULTA E DOS JUROS RELATIVOS A DEPÓSITOS JUDICIAIS EFETUADOS COM ATRASO NAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL

- que a exigência infringe o que dispõe o parágrafo 5º do art. 41 da Lei nº 8.981/95, regulamentado, nos mesmos termos, pelo art. 344, parágrafo 5º, do RIR/99, que estabelece a dedutibilidade das multas e demais cominações fiscais de natureza compensatória.

NÃO ADIÇÃO DOS JUROS DE ATUALIZAÇÃO DE CONTINGÊNCIAS
FISCAIS NAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL

- que inexistente fundamento legal que dê sustentação à pretensão fiscal;
- que a exigência, mais uma vez, baseia-se na analogia.

NÃO ADIÇÃO DOS VALORES RELATIVOS A PROVISÃO DE JUROS
E MULTA DE MORA DECORRENTE DE DISCUSSÃO JUDICIAL REFERENTE AO IRPJ
95 NAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL

- que meros lançamentos contábeis sem representação de fenômeno financeiro, comercial ou econômico não constituem fatos geradores do IRPJ e da CSLL;
- que, no caso, trata-se de erro de contabilização, que não tem o condão de gerar obrigação tributária;
- que a constituição de “*nova contingência fiscal*” foi equivocada, o que levou, inclusive, à posterior baixa dessas provisões, conforme comprovam os documentos que diz anexar.

A Recorrente traz ainda considerações acerca da compensação dos prejuízos fiscais e bases negativas e sobre a multa isolada, matérias submetidas ao recurso necessário em razão das exonerações efetuadas pela autoridade julgadora de primeira instância.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, Relator

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do apelo.

Trata a lide de exigências relativas a Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e Multas Isoladas, anos-calendários 2005 a 2007, formalizadas a partir da constatação de ausência de adição às bases de cálculos das referidas exações de tributos e contribuições, bem como dos acréscimos moratórios sobre elas incidentes, que se encontravam com as exigibilidades suspensas.

A autoridade julgadora de primeira instância, apreciando a impugnação interposta pela contribuinte, excluiu de tributação os seguintes montantes:

i) R\$ 323.582,13, a título de IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA, em decorrência do aproveitamento de prejuízos fiscais acumulados;

ii) R\$ 31.416,28, a título de MULTA ISOLADA, decorrente de insuficiência de recolhimento de antecipações obrigatórias (estimativas) de imposto de renda;

iii) R\$ 804.680,28, a título de MULTA ISOLADA, decorrente de insuficiência de recolhimento de antecipações obrigatórias (estimativas) de contribuição social.

Como já relatado, a apreciação das exonerações acima descritas decorrem diretamente da análise acerca da procedência das infrações imputadas à contribuinte, motivo pelo qual enfrento, primeiramente, as razões trazidas em sede de recurso voluntário.

AUSÊNCIA DE ADIÇÃO, NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL, DOS VALORES RELATIVOS A TRIBUTOS COM A EXIGIBILIDADE SUSPensa

Alega a Recorrente que, diversamente do preconizado pela autoridade fiscal, o depósito judicial não é provisão, guardando semelhança com este instituto apenas por alguns de seus efeitos. Diz que o Fisco tenta se valer de analogia para fazer incidir a CSLL sobre os valores depositados judicialmente, o que não é possível, a par do princípio constitucional da legalidade estrita em matéria tributária. Sustenta que o disposto no art. 41 da Lei nº 8.981/95, bem como seu parágrafo 1º, aplica-se exclusivamente ao IRPJ e que o disposto no art. 57 da Lei nº 8.981/95 não pode servir para essa aplicação analógica, visto que esse próprio comando estabelece os limites de sua aplicação. Afirmar que a própria Receita Federal, no Boletim Central Extraordinário nº 021, de 25 de fevereiro de 1993, manifestou-se em convergência com o seu entendimento. Argumenta que, em razão das disposições da Lei nº 9.703/98, os depósitos judiciais saem da esfera patrimonial do contribuinte-depositante e passa, “*independentemente de qualquer formalidade*” para a Conta Única do Tesouro Nacional, o que equivale dizer que os recursos ingressam no caixa do próprio Ente Tributante, que dele dispõe da maneira que melhor lhe aprouver. Adita que a suspensão da exigibilidade tributária decorrente de decisão judicial proferida, em caráter não liminar, em sede de Mandado de Segurança, não está

subsumida às hipóteses dos incisos II a IV do art. 151 do CTN, de tal modo que deve ser reconhecida a dedutibilidade na apuração da base de cálculo da CSLL.

Com o devido respeito às posições em sentido contrário, não encontro reparo a ser feito na fundamentação reproduzida no citado Termo de Verificação Fiscal no sentido de que os tributos e contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151, incisos II a IV do Código Tributário Nacional, são despesas indedutíveis para efeito da apuração da base de cálculo da CSLL, pois, *“por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, traduzem-se em nítido caráter de provisão.”*

Alinho-me, aqui, ao entendimento esposado pela Superintendência Regional da Receita Federal em São Paulo, reproduzido nos autos do processo administrativo nº 19740.000234/2008-87, no sentido de que:

1. não obstante o disposto nos arts. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, e 28 da Lei nº 9.430, de 1996, que estenderam à CSLL as normas de apuração e de cálculo do IRPJ, a base de cálculo da contribuição em referência continua regida pelo art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, e legislação posterior;

2. não se pode aplicar à CSLL, de forma automática, as adições e exclusões previstas para o imposto de renda pessoa jurídica;

3. a restrição prevista no parágrafo 1º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, que impede a dedução, na determinação do lucro real, dos tributos que se encontram com a exigibilidade suspensa, não pode servir de único fundamento para a não aceitação dessa mesma dedução na apuração da base de cálculo da contribuição;

4. não obstante, a letra “c” do parágrafo 1º do art. 2º da Lei nº 7.689/88, na redação que lhe foi dada pelo art. 2º da Lei nº 8.034, de 1990, dispõe que, na determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, o resultado do período-base será ajustado pela adição do valor das provisões não dedutíveis na determinação do lucro real;

5. o art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, ressaltando as que expressamente nomina, veda, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, a dedução de qualquer provisão;

6. os tributos e contribuições que se encontram com a sua exigibilidade suspensa têm natureza de provisão, eis que revelam obrigação incerta, dependente de evento futuro; e

7. os valores deduzidos na apuração do resultado do exercício a título de tributos ou contribuições com exigibilidade suspensa, observado o regime de competência, devem ser adicionados na determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

A questão, como se vê, não diz respeito exatamente à aplicação de disposição legal própria do imposto de renda à contribuição social sobre o lucro líquido, mas, sim, de identificação, a partir da interpretação da disposição expressa, da natureza da obrigação revelada pelos tributos e contribuições que se encontram com a exigibilidade suspensa, se

provisão, eis que incerta e dependente de manifestação futura acerca da sua própria existência, ou despesa incorrida.

Penso que a única razão capaz de impedir a dedução dos tributos que se encontram com a exigibilidade suspensa reside exatamente no fato de a lei ter concebido que, neste caso, os valores registrados contabilmente refletem verdadeiras provisões.

A meu ver, suspensa a exigibilidade por força de mandamento legal, a obrigação perde o atributo de certeza, ficando dependente de pronunciamento futuro, seja judicial, seja da própria Administração.

Destaco que o lançamento tributário contestado tomou por base as disposições do art. 2º da Lei nº 7.689/88 e do art. 13 da Lei nº 9.249/95, não se apoiando, pois, no preconizado pelo art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995. Descabidas, assim, as considerações da Recorrente acerca da inaplicabilidade do referido dispositivo à contribuição social sobre o lucro líquido.

Reproduzo, por pertinente, fragmentos do pronunciamento do ilustre jurista Ricardo Mariz de Oliveira, transcrito nos autos do processo administrativo nº 16327.000171/2006-90 (acórdão nº 101-96.423, referenciado pela autoridade fiscal no Termo de Verificação), acerca da questão que ora se aprecia.

"(...) Se o contribuinte contesta um tributo lançado, (...) também não reconhece a existência da obrigação, seja por considerar inconstitucional a lei que a prevê, seja por considerar que o lançamento não está de acordo com lei válida e, portanto, está em desacordo com o art. 142 do CTN, perdendo, destarte, a presunção de legalidade. Por conseguinte, a presunção de validade do ato administrativo de lançamento não é suficiente para justificar a despesa.

Em qualquer caso, é impossível ao contribuinte alegar em processo a inexistência da relação jurídica tributária, mas na contabilidade registrar a existência da mesma relação jurídica tributária, e com isso pretender diminuir o seu lucro.

(...)

Ora, se o contribuinte intenta qualquer ação ou procedimento administrativo, pelo qual declara não reconhecer a existência da relação jurídica tributária, não pode singelamente contabilizar a despesa que pressupõe exatamente o reconhecimento da relação jurídica tributária.

(...)

A contabilização em despesa, pura e simplesmente, além de incorreta e incoerente, seria insincera, contrária ao princípio da verdade material da contabilidade.

Assim, no caso de obrigação tributária, não é suficiente que ocorra o fato gerador, ou que a autoridade fiscal declare em lançamento que houve sua ocorrência.

Quando o contribuinte se rebela contra a exigência tributária, não está admitindo que fato gerador válido tenha ocorrido, caso em que falha a incidência da regra de reconhecimento da despesa, porque esta não está na posição de ser definitiva e incondicionalmente devida.

Neste caso, tão somente pelo regime de competência, o contribuinte não poderia opor ao fisco a pretensão de deduzir uma despesa que ele próprio sustenta ser uma despesa da qual não é devedor.

Tal pretensão seria contraditória e conflitante com o sistema, o qual, repita-se, requer a abertura de uma reserva ou de uma provisão na contabilidade, e trata esta conta como fiscalmente indedutível.

E nenhuma lógica existe na atitude do contribuinte, de dizer que não deve o tributo quando vierem lhe cobrar, mas dizer na contabilidade que o deve, assim como na declaração de rendimentos para deduzi-lo fiscalmente.

Num primeiro momento ele opõe ao fisco suas razões para não reconhecer o débito, e num momento seguinte, que deveria ser conseqüente, ele, inconseqüentemente, opõe ao fisco o direito de deduzir o tributo, que só existe se este for devido.

(...)

Assim, se o contribuinte não reconhece o débito não deve registrá-lo pura e simplesmente como uma despesa a pagar, como o faria em circunstâncias normais. O que ele deve fazer é registrar o risco em reserva ou provisão, que é indedutível.

(...)

O essencial, portanto, dentro dos preceitos relativos ao chamado "regime de competência", é que a dúvida lançada sobre o débito redunde em reserva ou provisão indedutível, e não em conta de despesa devida e a pagar, correspondente à despesa fiscalmente dedutível.

O período-base para a dedutibilidade, no caso, passa a ser aquele em que transitar em julgado decisão contrária à pretensão do contribuinte, quando não mais haverá risco de perder a demanda (causa da provisão ou reserva) e haverá a perda definitiva da despesa (dedução da despesa, a débito da provisão ou da reserva).

(...)

É, portanto, a atitude do contribuinte, de não reconhecer a despesa e de submetê-la ao poder jurisdicional, que requer adequado e consistente registro contábil, com o conseqüente trato legal.

(..)"

No que diz respeito ao entendimento esposado no Boletim Central Extraordinário nº 21 pela Receita Federal, cumpre esclarecer que referido veículo não cria vinculação de qualquer natureza para este Colegiado, além do que, salvo melhor juízo, não representa ato normativo de qualquer natureza.

Não bastasse isso, na linha do expendido na decisão de primeiro grau, o entendimento trazido pela pergunta 048, que foi indicada pela Recorrente na sua peça de defesa, trata do art. 7º da Lei nº 8.541/92, que estabeleceu que as obrigações referentes a tributos ou contribuições somente seriam dedutíveis quando pagas (o dispositivo que tratou dos tributos e contribuições com a exigibilidade suspensa foi o art. 8º do mesmo diploma).

Quanto às disposições da Lei nº 9.703/98, penso, na linha do assinalado no voto condutor da decisão de primeiro grau, que o fato de existir comando no sentido de

determinar que os depósitos judiciais e extrajudiciais sejam repassados pela Caixa Econômica Federal para a Conta Única do Tesouro Nacional em nada afeta a incerteza da obrigação, trazida a partir da sua contestação judicial ou administrativa. Concorre para corroborar tal entendimento o disposto no inciso I do parágrafo 3º do art. 1º da referida lei, que, ao prever destinação distinta em virtude do resultado final da lide, reflete a incerteza da própria obrigação.

Ainda, em conformidade com o Termo de Verificação Fiscal, fls. 367, a exigibilidade das contribuições está suspensa em virtude da existência de depósito em montante integral. Logo, não merece guarida o argumento da Recorrente de que, no caso, a referida suspensão não está subsumida às hipóteses dos incisos II a IV do art. 151 do CTN.

AUSÊNCIA DE ADIÇÃO, NAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL, DA MULTA E DOS JUROS RELATIVOS A DEPÓSITOS JUDICIAIS EFETUADOS COM ATRASO

Alega a Recorrente que a exigência infringe o que dispõe o parágrafo 5º do art. 41 da Lei nº 8.981/95, regulamentado, nos mesmos termos, pelo art. 344, parágrafo 5º, do RIR/99, que estabelece a dedutibilidade das multas e demais cominações fiscais de natureza compensatória.

No que diz respeito aos juros e a multa incidentes sobre os tributos e contribuições que se encontrarem com a exigibilidade suspensa, penso que, não obstante a lacunosidade da legislação, a questão deve ser apreciada tendo-se por base os conceitos estampados na lei civil acerca do que é PRINCIPAL e o que é ACESSÓRIO. Nesse diapasão, me parece não restar dúvida de que o tributo (ou contribuição), existindo, concretamente, sobre si, é coisa PRINCIPAL. Os juros e a multa, por sua vez, supõem a existência do tributo ou da contribuição, sendo, assim, acessórios destes.

Nesse sentido, se partimos da premissa de que a indedutibilidade do principal repousa em fundamento consistente, não me parece que outra sorte devam merecer os seus acessórios.

Transcrevo, abaixo, pronunciamento deste Colegiado na mesma linha do entendimento aqui esposado.

Acórdão 101-95727 - 20/09/2006 - JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR FORÇA DE MEDIDAS JUDICIAIS – Por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, os juros de mora sobre tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais seguem a norma de dedutibilidade do principal.

Permitam-me, aqui, retornar ao acórdão nº 101-96.423, que, como dito, foi referenciado no Termo de Verificação Fiscal. Nele, a Relatora, a ilustre Conselheira Sandra Maria Faroni, assinalou:

A regra a comandar dedutibilidade dos juros deve ser a mesma que comanda a dos tributos sobre os quais incidem, dada sua natureza de acessório, que segue o principal. Não colhe a alegação da Recorrente, de que os juros de mora não se caracterizam como acessório, porque não têm natureza tributária. A condição de "acessório" independe de terem os juros, natureza "tributária". Os juros de mora são "acessório" porque não existem sem o débito tributário sobre o qual incidem, a ele se

agregando sem o integrarem. Entre outros, o verbete "Acessório" tem os seguintes significados : "2. *Que se acrescenta a uma coisa, sem fazer parte integrante dela; suplementar; adicional* 3. *Aquilo que se junta ao objeto principal, ou é dependente dele; complemento; achega.*"

No caso concreto, tem-se como procedente a acusação fiscal. Os tributos discutidos judicialmente representam obrigações fiscais que não têm data definida de pagamento e que apresentam certo grau de incerteza quanto à sua ocorrência, dependendo da decisão judicial final. Da mesma forma, os juros sobre eles incidentes que, como acessório, acompanham o principal, e serão ou não devidos, conforme a decisão judicial julgue devidos ou não os tributos. Por conseguinte, os respectivos valores têm a natureza de provisão para riscos fiscais.

Penso que, à multa, em virtude de igual característica (acessoriedade), são também aplicáveis as considerações acima expostas.

AUSÊNCIA DE ADIÇÃO, NAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL, DOS JUROS DE ATUALIZAÇÃO DE CONTINGÊNCIAS FISCAIS

Afirma a Recorrente que não existe fundamento legal que dê sustentação à pretensão fiscal e que a exigência, mais uma vez, baseia-se em analogia.

Relata a autoridade fiscal (Termo de Verificação – fls. 369 e 369/verso) que no período de 2005 a 2007 a contribuinte reconheceu como despesa com provisão de atualização monetária, juros devidos em relação a exigências que se encontravam com a exigibilidade suspensa em virtude de recursos administrativos. Afirma a autoridade autuante que os referidos juros são indedutíveis (ou atualização, como denominada pela contribuinte) ainda que fossem exigíveis, pois: a) representando acessórios do principal, seguem o mesmo tratamento dispensado a este; e b) nos termos da legislação de regência (art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996, e parágrafo 2º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995), a CSLL não pode ser deduzida da sua própria base de cálculo e nem para efeito de determinação do lucro real, e, na determinação do referido lucro real, a pessoa jurídica não pode deduzir como custo ou despesa o imposto de renda de que for sujeito passivo.

Equivocada a argumentação da Recorrente, eis que, como acima relatado, cuidou a autoridade fiscal de declinar, de forma expressa, o fundamento legal para promover a glosa da despesa, cabendo esclarecer que o Termo de Verificação Fiscal integrou os autos de infração lavrados como documento anexo.

Ademais, no quadro relativo à descrição dos fatos e ao enquadramento legal do auto de infração relativo ao Imposto de Renda (fls. 389) a autoridade fiscal indicou o art. 344, parágrafos 2º e 6º, cujos fundamentos de validade são exatamente o parágrafo 2º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995 e art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996, respectivamente, e, no referente à CSLL (fls. 401), assinalou o já citado art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996.

Descabe, portanto, falar em ausência de fundamento legal capaz de dar sustentação à pretensão fiscal.

AUSÊNCIA DE ADIÇÃO, NAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL, DE VALORES RELATIVOS A PROVISÃO DE JUROS E MULTA DE MORA DECORRENTE DE DISCUSSÃO JUDICIAL REFERENTE AO IRPJ DE 1995

Sustenta a Recorrente que meros lançamentos contábeis sem representação de fenômeno financeiro, comercial ou econômico não constituem fatos geradores do IRPJ e da CSLL. Diz que, no caso, trata-se de erro de contabilização, que não tem o condão de gerar obrigação tributária. Aduz que a constituição de “*nova contingência fiscal*” foi equivocada, o que levou, inclusive, à posterior baixa dessas provisões, conforme comprovam os documentos que diz anexar.

Em procedimento similar ao descrito no item anterior, inobstante o pagamento referente a auto de infração relativo ao exercício de 1995 (processo administrativo nº 16327.001913/99-96), a contribuinte apropriou como despesa contrapartida de provisão constituída sob fundamento de que a matéria objeto de lançamento ainda se encontrava em discussão judicial (MS nº 95.0032128-9).

Da mesma forma que o item anterior, a autoridade fiscal promoveu a glosa da despesa amparada nas disposições do art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996, e do parágrafo 2º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995.

A alegação de “meros lançamentos contábeis sem representação de fenômeno financeiro, comercial ou econômico”, desprovida de demonstração de que tais meros lançamentos contábeis, diferentemente do afirmado pela Fiscalização, não afetou as bases de cálculo das exações investigadas, não tem o condão de afastar as exigências formalizadas.

Por outro lado, na linha do esposado no voto condutor da decisão recorrida, contribui para ratificar a providência adotada pela autoridade autuante no sentido de efetuar a glosa da despesa apropriada no resultado o fato de os lançamentos terem sido estornados. Irretocável, também, o afirmado na instância *a quo* de que se deve afastar “*a possibilidade de postergação do pagamento do tributo, ante a falta de comprovação de que o montante revertido foi oferecido à tributação em período em que houve efetivo pagamento do tributo*”.

No que tange às exonerações propulsoras da interposição do recurso de ofício, penso que relativamente às compensações de prejuízos fiscais e de bases negativas não existe reparo a ser feito na decisão exarada em primeira instância, vez que tais providências estão diretamente relacionadas à própria apuração das bases de cálculo do tributo e da contribuição envolvidos.

Com efeito, nos termos do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 (art. 247 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 – RIR/99), lucro real, base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas.

Na mesma linha, a partir da edição da Lei nº 8.383, de 1991, tratando-se da base de cálculo da contribuição social (Lei nº 7.689, de 1988) e quando ela resultar negativa em um determinado período, esse valor poderá ser deduzido da base de cálculo de período subsequente.

Relativamente à MULTA ISOLADA, entretanto, penso diferente.

Com a devida permissão e ciente da existência de pronunciamentos deste Colegiado que convergem para o alegado pela Turma Julgadora de primeira instância, filio-me ao entendimento de que, no caso, inexistente duplicidade de incidência sobre um mesmo fato, pois, na situação sob análise, se está diante de duas infrações distintas, quais sejam: a) falta de

recolhimento do imposto e da contribuição, apurada a partir da recomposição das respectivas bases de cálculo; e b) insuficiência de recolhimento das antecipações obrigatórias (estimativas) em virtude da redução indevida das suas respectivas bases de cálculo.

A meu ver, a norma legal aplicada (art. 44 da Lei nº. 9.430/96) revela obrigações distintas que, uma vez inobservadas, podem ensejar a aplicação das sanções pertinentes. A primeira, consubstanciada no dever de recolher imposto e contribuição com base em estimativa a que se submetem as pessoas jurídicas que, por opção, apuram o resultado tributável anualmente. A segunda, decorrente da opção em questão, surge em consequência da eventual apuração de saldo positivo no resultado tributável anual.

Tenho que o fato de as infrações terem sido apuradas por meio de um mesmo procedimento revela, apenas, concomitância de verificação das irregularidades, não constituindo, contudo, causa capaz de fazer desaparecer a infração antes cometida.

Destaco que a variação do aspecto temporal da apuração reflete a evidência de que, no caso, estamos diante de duas infrações absolutamente distintas.

Tome-se, por exemplo, a situação em que, no curso do período-base de incidência, apurou-se receita omitida e, em razão disso, aplicou-se a multa isolada em virtude da insuficiência de recolhimento das estimativas devidas. Noutro momento, restou verificado que a mesma receita, antes omitida, também não foi considerada nas bases de cálculo do tributo e da contribuição devidos. Fica claro que, nessa circunstância, o tributo, assim como a contribuição, serão lançados com a multa de ofício correspondente, não havendo que se falar, nesse caso, em duplicidade de sanção sobre o mesmo fato.

Por todo o exposto, conduzo meu voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário e **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao recurso de ofício para restabelecer a **MULTA ISOLADA**.

Sala das Sessões, em 09 de agosto de 2012

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães