



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo n°** 16327.720373/2013-81  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-005.859 – CSRF / 1ª Turma  
**Sessão de** 10 de novembro de 2021  
**Recorrente** SANTANDER CORRETORA DE VALORES E CÂMBIO MOBILIÁRIOS SA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2008

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DEDUÇÃO DO LUCRO REAL. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA DO PARADIGMA APRESENTADO. ACÓRDÃOS BASEADOS EM LEGISLAÇÃO DIVERSA. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE DIVERGÊNCIA INTERPRETATIVA. NÃO CONHECIMENTO.

Não deve ser conhecido o Recurso Especial em que, para o seu manejo, apresenta-se como Acórdãos paradigmas decisões baseadas em arcabouço fático, relevante para a matéria especificamente questionada, diverso daquele que se revela nos autos.

Da mesma forma, quando um Acórdão apresentado como paradigma trata de aspectos específicos e diversos da legislação, diferentes daquilo abordado no Acórdão recorrido, este não se presta para demonstrar o necessário dissídio jurisprudencial.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2008

JUROS RELATIVOS A TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. INDEDUTIBILIDADE.

Os juros relativos a tributos com exigibilidade suspensa possuem uma inexorável relação de causa e efeito com os valores originalmente lançados, de modo que a incerteza quanto ao efetivo pagamento dos tributos, ao término da ação judicial, também alcança os juros deles decorrentes que, portanto, são indedutíveis.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2008

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO

LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício.

É certo que o *cerne* decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela *coexistência* de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da *consunção* (ou da *absorção*) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

Ano-calendário: 2008

**DEDUÇÃO DE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. IMPOSSIBILIDADE.**

Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa, conforme definido no art. 151 do CTN, constituem provisões e não despesas incorridas, estando vedada sua dedução para apuração da base de cálculo da CSLL, nos termos do artigo 13, inciso I, da Lei 9.249/1995.

**JUROS RELATIVOS A TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. INDEDUTIBILIDADE.**

Os juros relativos a tributos com exigibilidade suspensa possuem uma inexorável relação de causa e efeito com os valores originalmente lançados, de modo que a incerteza quanto ao efetivo pagamento dos tributos, ao término da ação judicial, também alcança os juros deles decorrentes que, portanto, são indedutíveis.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, exceto em relação ao IRPJ, vencidas a conselheira Andréa Duek Simantob (relatora) que votou pelo conhecimento integral e a conselheira Edeli Pereira Bessa que votou pelo conhecimento parcial em menor extensão para não conhecer também em relação à CSLL nos itens “c” e “d”. No mérito: (i) por maioria de votos, negar provimento quanto à dedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa da base de cálculo CSLL e dos juros sobre eles incidentes das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto que votaram por negar provimento nesse ponto. Votou pelas conclusões o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella; e (ii) por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu-se provimento em relação à

exigência de multas isoladas, vencidos os conselheiros Andréa Duek Simantob (relatora), Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Luiz Tadeu Matosinho Machado que votaram por negar-lhe provimento. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luis Henrique Marotti Toselli. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Caio Cesar Nader Quintela.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso especial do contribuinte em epígrafe (fls. 1.992) interposto em face da decisão proferida pela 2ª Turma da 4ª Câmara desta Seção no Acórdão n. 1402-002.728, de 16 de agosto de 2017.

O processo cuida de autos de infração de IRPJ e CSLL referentes ao ano-calendário de 2008, no montante original de R\$ 5.802.616,85, incluindo multa de ofício no percentual de 75%, juros de mora e multa isolada sobre estimativas não recolhidas.

De acordo com a fiscalização, o contribuinte teria deduzido como despesa provisões referentes a tributos com exigibilidade suspensa, sem fazer a devida adição à base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Diante dessa constatação, a autoridade fiscal reconstituiu a base de cálculo dos tributos, com a cobrança das diferenças resultantes, o que gerou insuficiência de estimativas e consequente aplicação de multa isolada.

Com a ciência da autuação, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 1.379), questionando os fundamentos dos autos de infração e refutando as três imputações efetuadas pela autoridade fiscal, a saber:

- a) Glosa por dedução indevida da base de cálculo da CSLL, relativa a provisões para tributos com exigibilidade suspensa;
- b) Glosa por dedução indevida das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, relativa a provisões sobre juros incidentes sobre tributos suspensos por medida judicial;
- c) Glosa por dedução indevida das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, relativa a tributos indedutíveis, com exigibilidade suspensa.

Em 28 de novembro de 2013, a DRJ de Ribeirão Preto julgou procedente em parte a impugnação, cancelando parte do valor lançado a título de IRPJ, conforme tabela de fls. 1.651.

Com a ciência da decisão, o contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 1.658), no qual repisou, basicamente, os argumentos da impugnação.

Em 19 de janeiro de 2016, a 2ª Turma da 4ª Câmara desta Seção, por unanimidade de votos, resolveu converter o julgamento em diligência, para que a autoridade fiscal se manifestasse acerca da inclusão de alguns valores, supostamente indevidos, na autuação.

A fiscalização atendeu à Resolução por meio do Relatório Final de Diligência de fls. 1.839 e assim concluiu:

Assiste razão ao contribuinte, quanto à matéria: “adição à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dos valores a seguir descritos R\$ 356.134,90; R\$ 128.208,56; R\$ 23.963,73; R\$ 485.741,80 e R\$ 105.758,52”, tendo em vista os documentos comprobatórios apresentados.

Como consequência das comprovações apresentadas, deve ser exonerado o crédito tributário relativo a estas adições constituído de ofício.

O julgamento foi retomado em 16 de agosto de 2017, quando a mesma 2ª Turma da 4ª Câmara proferiu o Acórdão n. 1402-002.728, que assim decidiu:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da base tributável do IRPJ e da CSLL o montante de R\$ 1.099.807,51 (R\$ 356.134,90 + R\$ 128.208,56 + R\$ 23.963,73 + R\$ 485.741,80 + R\$ 105.758,52). Vencidos os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Demetrius Nichele Macei que votaram por dar provimento em maior extensão para cancelar também a exigência da multa isolada. Ausente justificadamente o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella.

A decisão teve a seguinte ementa:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2008

**DEDUÇÃO DE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. IMPOSSIBILIDADE.**

Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa, conforme definido no art. 151 do CTN, constituem provisões e não despesas incorridas, estando vedada sua dedução para apuração da base de cálculo do IRPJ, conforme regra do art. 13, inciso I, da Lei 9.249/1995.

**INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.**

A partir das alterações no art. 44, da Lei n.º 9.430/96, trazidas pela MP n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.**

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2008

**DEDUÇÃO DE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. IMPOSSIBILIDADE.**

Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa, conforme definido no art. 151 do CTN, constituem provisões e não despesas incorridas, estando vedada sua dedução para apuração da base de cálculo da CSLL, conforme regra do art. 13, inciso I, da Lei 9.249/1995.

A Fazenda Nacional teve ciência da decisão e não apresentou recurso (fls. 1.893).

O processo foi encaminhado à repartição de origem, que apresentou embargos inominados (fls. 1.897), alegando erro material na indicação dos montantes excluídos da autuação.

Os embargos foram admitidos pelo despacho de admissibilidade de fls. 1.901.

Em 20 de novembro de 2018, os embargos foram julgados e resultaram no Acórdão n. 1402-003.578, que reconheceu a inexatidão material suscitada, nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos, sem efeitos infringentes, para correção de erro material alterando os seguintes valores das folhas 1880, 1883 e 1885 do Acórdão 1402002.728: R\$ 128.208,56, em vez de R\$ 8.208,56, e R\$ 23.963,73, em vez de R\$ 23.763,73.

Por seu turno, o contribuinte, com a ciência da decisão, também apresentou embargos de declaração, sob o argumento de que o acórdão padeceria de omissão e obscuridades (fls. 1.928).

Os embargos foram objeto do despacho de admissibilidade de fls. 1.975, que os rejeitou.

Ciente da negativa quanto aos embargos, o contribuinte apresentou recurso especial (fls. 1.992), no qual alegou dissídio jurisprudencial em relação a diversas matérias, a saber:

- a) Nulidade da autuação - Iliquidez e Incerteza dos créditos tributários;
- b) Impossibilidade de eleição de novas bases de cálculo pelas autoridades julgadoras;
- c) Das despesas deduzidas a título de tributos com exigibilidade suspensa do lucro real e da base de cálculo da CSLL;
- d) Inexistência de previsão legal para a adição dos tributos com exigibilidade suspensa na base de cálculo da CSLL;
- e) Das despesas deduzidas a título de juros incidentes sobre os tributos com exigibilidade suspensa do lucro real e da base de cálculo da CSLL;
- f) Da necessária observância ao princípio da legalidade;
- g) Da impossibilidade de cumulação da multa isolada com multa de ofício;
- h) Da impossibilidade de cobrança em duplicidade: necessidade de aplicação do princípio da consunção e
- i) Da inaplicabilidade da multa isolada em razão do encerramento do ano-base quando da lavratura dos autos de infração.

O recurso foi analisado pelo despacho de admissibilidade de fls. 2.490, que lhe deu parcial seguimento, a fim de que fossem rediscutidas as seguintes matérias:

- Das despesas deduzidas a título de tributos com exigibilidade suspensa do lucro real e da base de cálculo da CSLL;
- Inexistência de previsão legal para a adição dos tributos com exigibilidade suspensa na base de cálculo da CSLL;
- Das despesas deduzidas a título de juros incidentes sobre os tributos com exigibilidade suspensa do lucro real e da base de cálculo da CSLL;
- Da impossibilidade de cumulação da multa isolada com multa de ofício e
- Da inaplicabilidade da multa isolada em razão do encerramento do ano-base quando da lavratura dos autos de infração.

Contra o seguimento apenas parcial o contribuinte apresentou agravo (fls. 2.519), que foi rejeitado pela Presidência desta CSRF, conforme decisão de fls. 2.557 e seguintes.

A Fazenda Nacional, com a ciência do andamento processual, apresentou contrarrazões às matérias admitidas no recurso especial (fls. 2.575), pugnando, em síntese, pelo seu desprovimento, além de questionar as matérias que tiveram como suporte o acórdão paradigma n. 1401-00.058.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

### 1. Conhecimento

O conhecimento do especial do contribuinte foi questionado pela Fazenda Nacional, apenas quanto às matérias cujo dissídio teve como paradigma o acórdão n.º 1401-00.058, visto que este teria sido proferido no contexto de desistência do contribuinte, que expressamente renunciou ao direito sobre o qual se fundava a ação.

Apresentados os argumentos das partes convém, neste passo, analisarmos a admissibilidade das matérias que tiveram seguimento no recurso especial do contribuinte.

De plano, apesar dos argumentos da Fazenda Nacional quanto à impossibilidade de utilização, como paradigma, do Acórdão n. 1401-00.058, entendo que não há como desconsiderá-lo, visto ter sido regularmente publicado, além de ser perfeito no tempo e no espaço. A tese de que o contribuinte teria renunciado, naquele processo, aos argumentos jurídicos, em razão de adesão ao parcelamento, não consta do RICARF como causa impeditiva para a sua utilização como paradigma, conforme artigo disposto no artigo 67 do Anexo II, acima reproduzido.

A interpretação da legislação tributária pode ser considerada a meu ver em qual legislação estaria correta apontar. Se o paradigma trouxe legislação diversa sobre questão semelhante não vejo óbice ao prosseguimento do recurso, como foi no caso concreto....

Ademais, sequer houve questionamento da parte em contrarrazões sobre a questão levantada acerca da interpretação da legislação tributária. E, portanto, entendo que o despacho de admissibilidade deve ser prestigiado e mantido.

Desse modo, o teor do referido acórdão será devidamente considerado.

### **- Item c) do recurso especial: Das despesas deduzidas a título de tributos com exigibilidade suspensa do lucro real e da base de cálculo da CSLL**

Para demonstrar o dissídio em relação a esta matéria foram indicados dois paradigmas (Acórdãos n.º 108-09.660 e n.º 1401-00.058), cuja ementas são a seguir transcritas, na parte que nos interessa:

#### **Acórdão n.º 108-09.660**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2002

TRIBUTOS SOB DISCUSSÃO JUDICIAL. DEDUTIBILIDADE NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

Se existe lei tributária em vigor e a ação judicial ainda não transitou em julgado, o contribuinte possui uma obrigação tributária em seu Passivo. No ano-calendário de 1997 vigia o regime de competência para a dedutibilidade de despesas com obrigações tributárias. E, o caso de liminar em medida cautelar, não se enquadra nas hipóteses de exceção à regra geral, pelo que resta confirmada a dedutibilidade, na apuração do lucro real, da despesa tributária.

**Acórdão nº 1401-00.058**

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

**TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa - DEDUTIBILIDADE**

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.

As interpretações literal, lógica e sistemática conduzem à exegese de que as despesas com tributos com exigibilidade suspensa permanecem dedutíveis, para a determinação da base de cálculo da CSLL.

Constata-se que nos dois paradigmas prevaleceu o entendimento de que os tributos em discussão judicial são dedutíveis do resultado do exercício.

Em sentido diverso, no presente caso o Colegiado *a quo* manifestou-se pela indedutibilidade na hipótese, como se pode depreender do seguinte trecho da ementa:

DEDUÇÃO DE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa.  
IMPOSSIBILIDADE.

Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa, conforme definido no art. 151 do CTN, constituem provisões e não despesas incorridas, estando vedada sua dedução para apuração da base de cálculo do IRPJ, conforme regra do art. 13, inciso I, da Lei 9.249/1995.

Assim, conclui-se que restou comprovada a divergência quanto a esta matéria.

**- item d) do recurso especial: Inexistência de previsão legal para a adição dos tributos com exigibilidade suspensa na base de cálculo da CSLL**

Trata-se de argumento complementar ao item anterior, para o qual também foi indicado como paradigma o Acórdão nº 1401-00.058. Na decisão, o voto vencedor entendeu que não há como reconhecer a identidade entre as regras de dedutibilidade aplicáveis ao IRPJ e a CSLL, o que ensejou, naquela oportunidade, o afastamento da exigência da CSLL decorrente da não adição do montante de tributos com exigibilidade suspensa.

Por outro lado, no presente caso, o voto condutor se manifestou pela aplicabilidade da legislação (artigo 13, I, da Lei n. 9.249/95) à indedutibilidade de provisões, inclusive no que se refere à CSLL, como se pode depreender da leitura da ementa da decisão:

DEDUÇÃO DE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa.  
IMPOSSIBILIDADE.

Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa, conforme definido no art. 151 do CTN, constituem provisões e não despesas incorridas, estando vedada sua dedução para apuração da base de cálculo da CSLL, conforme regra do art. 13, inciso I, da Lei 9.249/1995.

Resta demonstrada, assim, a divergência entre os acórdãos quanto a este ponto.

**- Item e) do recurso especial: Das despesas deduzidas a título de juros incidentes sobre os tributos com exigibilidade suspensa do lucro real e da base de cálculo da CSLL**

Em relação a este item foram indicados como paradigmas os Acórdãos n. 107-09.534 e n. 107-09.344, cujas ementas, na parte que nos interessa, são as seguintes:

**Acórdão nº 107-09.534**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000

LUCRO REAL - JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÃO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa - MEDIDAS JUDICIAIS – DEDUTIBILIDADE.

O art. 41 da Lei 8.981/95 exige a adição ao lucro real dos tributos e contribuições com exigibilidade suspensa. Diferentemente da regra anterior constante do art. 8º da Lei nº 8.541/92, não há exigência de adição dos juros de mora calculados sobre o passivo discutido judicialmente.

**Acórdão nº 107-09.344**

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000

LUCRO REAL - JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÃO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa - MEDIDAS JUDICIAIS - DEDUTIBILIDADE.

Conforme o *caput* do art. 41 da Lei 8.981/95, os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência. Quando os tributos e contribuições estão com exigibilidade suspensa por força de medidas judiciais, nos termos do § 1º do mesmo artigo, a regra de dedutibilidade de que trata o *caput* do artigo, não se aplica.

Consequentemente os juros de mora incidentes sobre esses valores também não podem seguir o regime de competência, por serem acessórios do principal.

Verifica-se que nas duas decisões foi aceita a dedutibilidade dos juros de mora relativos aos tributos com exigibilidade suspensa.

Em sentido diverso, no recorrido o Colegiado entendeu pela ineditibilidade dos juros incidentes sobre os tributos com exigibilidade suspensa, com base na tese de que estes têm a mesma natureza jurídica do principal a que se referem, como se pode depreender do seguinte excerto do voto condutor (destacaremos):

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso no que se refere à dedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Nesse aspecto, **não há diferença de tratamento em relação aos juros pois os valores correspondentes têm a mesma natureza do principal a que se referem.** Daí porque são improcedentes as arguições do sujeito passivo quanto à revogação de dispositivos legais.

Conclui-se, portanto, que restou demonstrada a divergência interpretativa quanto a este ponto.

**- Item g) Da impossibilidade de cumulação da multa isolada com multa de ofício**

Para esta matéria foram indicados dois paradigmas, os Acórdãos n. 1202-001.228 e n. 1301-002.415, cujas ementas, na parte pertinente, são transcritas a seguir:

**Acórdão nº 1202-001.228**

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2006, 2007

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO EM RELAÇÃO À ALTERAÇÃO DO ART. 44 DA LEI Nº 9.430/1996 PELA LEI Nº 11.488/2007. IMPOSSIBILIDADE DE PENALIDADE DE MULTA ISOLADA CONCOMITANTE COM MULTA DE OFÍCIO. EMBARGOS REJEITADOS.

Embora as alterações do texto do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 tenham de fato distinguido as bases de cálculo das penalidades de multa isolada e de ofício, não pretendeu cumulá-las.

Por essa razão, é inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ainda que após a vigência das alterações da Lei nº 11.488/2007.

Não é possível opor Embargos para tentar reapreciar a matéria quando esta já foi devidamente examinada com base em fundamento distinto do quanto pretendido por alguma das partes, haja vista que o julgador pode formar livremente a sua convicção.

**Acórdão nº 1301-002.415**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012, 2013

MULTAS ISOLADAS E MULTAS VINCULADAS AO TRIBUTO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, mas não pode ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do imposto, apurado de forma incorreta pelo contribuinte, no final do período base de incidência.

Constata-se que os dois paradigmas decidiram pela impossibilidade de exigência concomitante entre a multa isolada e a multa de ofício, mesmo após a alteração promovida no artigo 44 da Lei n. 9.430/96.

Em sentido contrário, o recorrido entendeu, com base nessa alteração normativa, pela aplicabilidade da multa isolada, independentemente da exigência quanto à multa de ofício, como se pode depreender do seguinte trecho de sua ementa:

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

Resta, portanto, demonstrada a divergência suscitada pelo Recorrente quanto a este ponto.

**Item i) do recurso especial: Da inaplicabilidade da multa isolada em razão do encerramento do ano-base quando da lavratura dos autos de infração**

Em relação a esta matéria foram indicados como paradigmas os Acórdãos n. 1301-001.680 e n. 1103-001.102, cuja ementas, na parte que nos interessa, são transcritas a seguir:

**Acórdão nº 1301-001.680**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

MULTA ISOLADA. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA.

A jurisprudência da CSRF consolidou-se no sentido de que não cabe a aplicação da multa isolada após o encerramento do período. Ante esse entendimento, não se sustenta a decisão que mantém a exigência da multa sobre o valor total das estimativas não recolhidas.

**Acórdão nº 1103-001.102**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

MULTA ISOLADA POR FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS DE ESTIMATIVAS DE IRPJ E CSLL. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO APÓS O ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO E CONCOMITANTEMENTE À MULTA DE OFÍCIO.

Conforme entendimento consolidado neste Conselho (v.g. acórdão CSRF/9101-001.854, de 29/01/2014), os recolhimentos por estimativa têm natureza de antecipação do IRPJ e da CSLL, cujo fato gerador ocorre no final do exercício, de modo que o dever de antecipar desaparece após o encerramento do exercício, impossibilitando a aplicação da multa isolada. Além disso, houve bis in idem no caso dos autos, o que não pode ser admitido, pois, em decorrência de uma mesma conduta (aproveitamento supostamente indevido da despesa correspondente à amortização do ágio), a Fiscalização apurou (i) valores a pagar a título de estimativas mensais, sobre os quais exigiu a multa isolada e (ii) valores a pagar a título de IRPJ e CSLL devidos no ajuste anual, sobre os quais aplicou a multa de ofício.

Verifica-se que os paradigmas entenderam que não cabe a aplicação da multa isolada após o encerramento do período, enquanto no recorrido, por outro lado, essa possibilidade foi confirmada, conforme manifestação do voto condutor, cujos principais fundamentos reproduzimos a seguir (destacaremos):

A questão de fato é polêmica. Neste Colegiado, alguns entendem que não se justificaria a aplicação da multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam sido realizados os devidos ajustes. Nesse caso bastaria a cobrança de eventual imposto apurado no ajuste acompanhado, aí sim, da respectiva multa.

**Esse posicionamento praticamente nega eficácia ao dispositivo legal supra mencionado**, pois limitaria sua aplicabilidade a procedimentos de fiscalização efetuados durante o período sob exame. Além do mais, **ignora a literalidade do texto legal** que determina a aplicação da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ajuste, ou seja, a Lei determina claramente que a multa pode ser imputada após o encerramento do período e mesmo sem tributo apurado no ajuste.

(...)

A princípio, **alinhei-me nessa posição** e com ela votei em alguns julgados.

**Hoje, após cuidadosa reflexão penso que essa tese está equivocada porque, apesar de sua construção lógica ser irrefutável, mistura situações distintas.**

O texto original da lei estabelece que a multa isolada seria calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. Entendeu-se assim que o legislador estabeleceu uma norma de imposição tributária quando na verdade o não recolhimento das estimativas impõe a aplicação de uma regra sancionatória.

**Aquela avaliação não mais se justifica** a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela MP nº MP 351, de 22/01/2007; convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

(...)

Constata-se, portanto, o dissídio interpretativo quanto a esta matéria.

Por força do fundamentos apresentados, entendo que restou demonstrada a divergência quanto aos pontos já admitidos, razão pela qual voto pelo conhecimento das matérias acima analisadas, ratificando o entendimento do despacho de admissibilidade.

## 2. Mérito

Quanto ao mérito, cabe-nos apreciar as matérias que foram admitidas, o que faremos a seguir, de forma tópica.

### a) Das despesas deduzidas a título de tributos com exigibilidade suspensa do lucro real e da base de cálculo da CSLL

Neste ponto, discute-se a glosa, pela fiscalização, de valores relativos à provisão de tributos com exigibilidade suspensa.

Defende a Recorrente que está obrigada ao recolhimento dos tributos previsto em lei e que o registro contábil desses montantes não caracteriza uma contingência ou provisão, mas uma obrigação legal que deve ser interpretada como integrante do passivo circulante.

Aduz que, apesar da incorreta classificação contábil, como provisão, nas contas COSIF 4950109, 49450202 e 49450903, esses valores devem ser considerados como despesa.

E aqui está o cerne do debate, qual seja, a interpretação a ser conferida aos valores registrados nas supracitadas contas.

Para que se possa verificar se os tributos com exigibilidade suspensa constituem despesa do exercício, como entende a Recorrente, ou provisão, como consta na contabilidade do contribuinte e foi reconhecido pelas decisões anteriores neste processo, convém reproduzir os dispositivos que regem a matéria:

#### Art. 41, caput e § 1º da Lei n.º 8.981/95

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 n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.

#### Art. 13, I, da Lei n.º 9.249/95

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 n.º 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 n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável; (Vide Lei 9.430, de 1996).

Os dispositivos acima indicam claramente a **impossibilidade** de dedução de tributos com exigibilidade suspensa, pois o racional da legislação somente admite a dedução quando de eventual decisão judicial, obviamente desfavorável ao contribuinte.

Esse foi o entendimento adotado pelo acórdão recorrido, que está alinhado com a jurisprudência desta CSRF.

Com efeito, a matéria em questão foi objeto de recentes manifestações deste Colegiado, nas quais restou confirmado o entendimento de **indedutibilidade** dos tributos com exigibilidade suspensa por medida judicial.

Destacamos, entre tantos, os acórdãos n. **9101-004.503** (de 06 de novembro de 2019) e n. **9101-005.044** (de 5 de agosto de 2020), ambos de relatoria da conselheira Edeli Pereira Bessa, em cujas ementas temos a síntese do entendimento deste exarado neste voto:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

**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 discutidos judicialmente, cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão (Lei 9.249/1995, art. 13, I).

Firme na premissa adotada, devemos concluir que também não prospera o argumento da Recorrente, no sentido de que os valores com exigibilidade suspensa seriam despesas do exercício.

Como não se sabe qual será a decisão judicial ao fim do respectivo processo, a incerteza de tal cenário simplesmente impede considerar esses valores como “despesas incorridas”, dado que poderão ser declarados como inexistentes no futuro.

As despesas só podem ter como causa um fato certo e definido no tempo, o que forçosamente nos leva a concluir que os montantes escriturados pelo contribuinte têm natureza de provisão (e é exatamente sob essa rubrica que constam de sua contabilidade), como bem destacado pela autoridade lançadora e pelas decisões precedentes neste processo, sendo-lhes aplicado o disposto no Art. 13, I, da Lei n.º 9.249/95, que **veda a dedução** de qualquer provisão não expressamente excepcionada pelo próprio dispositivo.

Assim, conclui-se que diversos fundamentos sustentam a indedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa: (i) o comando previsto na legislação de regência, (ii) a incerteza quanto ao efetivo pagamento dos valores, que dependem de decisão futura e incerta no judiciário e (iii) a jurisprudência assente no âmbito desta CSRF, de sorte que não merece reparos a decisão recorrida.

**b) Inexistência de previsão legal para a adição dos tributos com exigibilidade suspensa na base de cálculo da CSLL**

Neste ponto, aduz a Recorrente que inexistente, em relação à CSLL, dispositivo legal que determine a adição dos tributos com exigibilidade suspensa.

A Recorrente alega que o artigo 41, § 1º, da Lei n. 8.981/95, aplicar-se-ia somente na apuração do lucro real, enquanto a Lei n. 9.249/95 não faria, em sua visão, “qualquer menção à (in)dedutibilidade dos tributos e contribuições suspensos”.

Pois bem.

Com a devida vênia, a simples leitura dos dispositivos mencionados - já transcritos neste voto -, evidencia que não prospera a tese suscitada.

Em relação ao art. 41, *caput* e § 1º da Lei n.º 8.981/95, não há como acolher a interpretação reducionista desejada pela interessada, que nos levaria à conclusão de que o dispositivo seria aplicável somente ao IRPJ. Se assim fosse, não teria o menor sentido o disposto no parágrafo § 1º, que expressamente estabelece a indedutibilidade dos **tributos e contribuições** cuja exigibilidade esteja suspensa (destacaremos):

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.

Poderíamos até afirmar, em sentido contrário ao pleiteado pela defesa, que o dispositivo é **redundante** ao afirmar seu alcance para as contribuições, visto que estas obrigatoriamente integram o conceito de “tributo”. A única conclusão possível desse “pleonasma” é no sentido de que o legislador quis reforçar o fato de que as contribuições não são dedutíveis quando o contribuinte utiliza a sistemática do lucro real e, em discussão judicial, possui contribuições (entre elas, por óbvio, a CSLL) suspensas, nos termos do artigo 151 do CTN.

Neste caso é impertinente a teoria, muitas vezes debatidas neste CARF, de aproximação ou identidade entre o IRPJ e a CSLL, visto que o comando legal é claro e sua interpretação não exige qualquer esforço para além de sua própria literalidade.

Também não prospera o argumento de que a Lei n. 9.249/95 não “faria qualquer menção” à indedutibilidade dos tributos suspensos, pois o já citado artigo 13, I, expressamente estabelece que:

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

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

O argumento da Recorrente não corresponde ao texto da lei e só seria viável se fosse adotada sua *equivocada premissa*, já devidamente rechaçada neste voto e na jurisprudência do CARF, de que a escrituração dos tributos suspensos não configuraria provisão, mas despesa.

Afastada a premissa, inválidos são os argumentos dela decorrentes, de sorte que deve ser mantido o entendimento consignado no acórdão recorrido quanto a este ponto.

**c) Das despesas deduzidas a título de juros incidentes sobre os tributos com exigibilidade suspensa do lucro real e da base de cálculo da CSLL**

Neste item, a Recorrente, em linha com sua tese de defesa, entende que os juros não possuem a mesma natureza dos tributos e que não há expressa previsão em lei que determine sua inclusão na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Em relação à natureza dos juros, é fato que estes não possuem a mesma natureza dos tributos. Juros são instrumentos financeiros de remuneração do capital, destinados a compensar o fato de que determinado montante esteja de posse de uma pessoa quando deveria ter sido entregue a outra.

E é exatamente isso o que ocorre nos casos de suspensão da exigibilidade: como o contribuinte aciona o Poder Judiciário para afastar a exigência do crédito lançado, os juros correspondem ao período em que este valor – que, na ausência de contestação, ingressaria nos cofres públicos – permanece *sub judice*, sendo por demais óbvio que eles somente serão devidos na hipótese de o sujeito passivo ter sua pretensão negada no processo.

Assim, há uma evidente e inafastável **relação de causa e efeito** entre os tributos suspensos e os juros deles decorrentes (que alguns consideram como relação de acessoriedade); não se trata, portanto, de uma questão de natureza, mas de implicação lógica e financeira do próprio conceito de juros, que só existem, neste caso, por força da vontade do sujeito passivo, que não recolheu o tributo lançado no prazo e na forma autuados.

A discordância quanto ao pagamento dos tributos, que ensejou a medida judicial com efeito suspensivo, faz nascer, automática e inexoravelmente, os juros a eles correspondentes. Como paira sobre esses juros a **mesma incerteza**, quanto ao pagamento, dos tributos com exigibilidade suspensa, é óbvio que não há como deduzi-los do resultado de qualquer exercício antes da decisão final no judiciário.

Essa é a única conclusão lógica e possível diante de tal cenário, de forma que não há como acolher a tese da Recorrente, sendo aplicável à espécie o disposto no artigo 161 do CTN:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

Assim, simplesmente não prospera a tese de que inexistente previsão legal para a inclusão dos juros na base de cálculo dos tributos.

#### **d) Da impossibilidade de cumulação da multa isolada com multa de ofício**

Neste tópico, aduz a Recorrente que inexistente, mesmo após a alteração do artigo 44 da Lei n. 9430/96 (com o advento da Lei n. 11.488/2007), qualquer autorização para a exigência concomitante da multa isolada e da multa de ofício.

A matéria já foi analisada inúmeras vezes neste Colegiado, prevalecendo o entendimento de que não há de se falar em concomitância nesse caso, visto tratar-se de infrações diferentes e com fundamentos distintos.

Com efeito, a multa de ofício incide sobre o tributo devido pelo sujeito passivo e que foi apurado em desacordo com a legislação tributária. Já a multa isolada incide sobre as bases de cálculo estimadas, que não correspondem ao tributo devido, em razão da necessidade dos ajustes previstos em lei. Não se trata, portanto, de *bis in idem* ou de dupla penalização, dado que a legislação cuida individualmente de cada hipótese.

E essa ausência de duplicidade afasta a tese de aplicação do princípio da consunção, pois, ao contrário do que defende a Recorrente, entendo que a alteração no comando original do artigo 44, oriunda da redação que lhe foi dada pela Lei n. 11.488/2007 (fruto da conversão da Medida Provisória n. 351/2007) ressalta a diferença entre as infrações e determina a aplicação da multa correspondente a cada hipótese.

Penso que a alteração buscou afastar a dubiedade e a imprecisão do comando anterior, circunstâncias que levaram à elaboração da Súmula 105 deste Conselho, que conferiu, à luz do artigo 112, I, do CTN, interpretação jurídica mais favorável ao contribuinte.

Ocorre que a **partir da nova redação** inexistente qualquer dúvida, vale dizer, não se vislumbra mais qualquer impedimento jurídico para a aplicação concomitante das multas previstas nos incisos I e II, "b", do artigo 44:

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.

Como no caso dos autos as multas isoladas se referem à falta de pagamento de estimativas mensais posteriores à vigência da nova redação do artigo 44, posto que relativas ao ano-calendário de 2008, entendo como jurídica e obrigatória a aplicação concomitante das infrações nele previstas, vez que as multas são completamente distintas e autônomas, razão pela qual deve ser mantido o entendimento esposado pela decisão recorrida.

**e) Da inaplicabilidade da multa isolada em razão do encerramento do ano-base quando da lavratura dos autos de infração**

Quanto a este derradeiro ponto, a Recorrente entende que as estimativas, por configurarem mera antecipação do tributo, ao final do período serviriam apenas de ponto de partida para a verificação do montantes que efetivamente se deve pagar a título de IRPJ e CSLL. E esse racional levaria, em sua visão, à impossibilidade de exigência da multa isolada, prevista no inciso II do artigo 44 da Lei n. 9.430/1996, após o encerramento do ano-base, visto que, nesta hipótese, deixaria de existir a obrigação de antecipar.

Esta CSRF já apreciou a questão em diversas oportunidades, sendo que o atual entendimento foi enunciado de recente súmula editada pelo CARF, de número 178, *in verbis*:

Quanto à possibilidade de aplicação das multas isoladas, quer em face da apuração de saldo negativo de IRPJ e/ou de CSLL ou de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL ao final do ano-calendário, quer em razão de seu lançamento depois do encerramento do ano-calendário, a jurisprudência consolidada desta Turma é no sentido de manter a exigência das multas isoladas.

Inclusive, vale dizer que a jurisprudência consolidada deste Tribunal Administrativo gerou o enunciado abaixo da súmula número 178, aprovada pela 1ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021:

*“A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.”*

Por seu turno, apesar da súmula, que traz no seu bojo a questão da ausência de impedimento para o caso de inexistência de tributo, a própria lei explicita a aplicabilidade da respectiva penalidade.

Compartilho o entendimento, no sentido de que a multa isolada se refere ao descumprimento do recolhimento das estimativas mensais, hipótese que não se confunde com o fato de o contribuinte apurar ou não resultado tributável ao final do exercício.

Aliás, a legislação não só autoriza a aplicação da referida multa após o término do exercício, como também considera irrelevante a apuração de lucro ou prejuízo (base de cálculo negativa, no caso dos autos), como se pode depreender da dicção do artigo 44 da Lei n 9.430/96, esta última parte, inclusive, sumulada.

Este é o entendimento assente no âmbito deste Conselho, que entende pela independência entre a aplicação da multa isolada e a eventual apuração de resultado tributável quando do ajuste anual.

Tal posição também encontra suporte em diversas decisões do Poder Judiciário, a exemplo de relevante acórdão do TRF da 5ª Região (AC 08106817120174058100), julgado em 27 de agosto de 2019 (destacaremos):

**TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. LUCRO REAL. OPÇÃO PELA APURAÇÃO ANUAL. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA ESTIMATIVA MENSAL. MULTA ISOLADA. COBRANÇA INDEPENDENTE DA EXISTÊNCIA DE PREJUÍZO AO ERÁRIO. POSSIBILIDADE. PRECEDENTE DO STJ.**

1. *Apelação interposta pela Empresa em face da sentença que julgou improcedente a Ação Anulatória ajuizada com o fito de anular o Auto de Infração lavrado para aplicar a pena da multa isolada em decorrência de o Fisco haver constatado divergências entre os valores declarados e os escriturados, gerando falta de pagamento das estimativas mensais de Imposto de Renda Pessoa Jurídica nos anos calendários 2003 a 2007.*

2. *O recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica pelo regime do lucro real enseja a opção do contribuinte pela apuração trimestral ou anual. A opção pela apuração anual é regida pelo art. 2º, da Lei nº 9.430/96, que dispõe expressamente que o contribuinte optante deve realizar o pagamento mensal antecipado do imposto, calculado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação de determinados percentuais sobre a receita bruta auferida mensalmente.*

3. *Por sua vez o art. 44, do mesmo diploma legal, na redação que vigorava na época do fato gerador da obrigação tributária, estabeleceu a aplicação de multas, dentre elas a isolada (parágrafo 1º, inciso IV) no caso de a Pessoa Jurídica que realizar tal opção, deixar de fazer o pagamento antecipado do imposto, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa.*

4. *"O fato gerador da multa isolada é o descumprimento da obrigação prevista na legislação tributária, no caso, da inexistência ou recolhimento a menor mensal de IRPJ e CSLL pela sistemática de estimativa, de modo que a referida sanção subsiste, ainda que ao final do período de apuração do ano-calendário não haja diferenças a recolher em relação ao crédito tributário principal dos referidos tributos. Tal entendimento em tudo se assemelha àquele já adotado por esta Corte em relação às obrigações acessórias previstas no artigo 113, parágrafo 2º c/c 115, do CTN, as quais constituem dever instrumental, independente da obrigação principal, e subsistem, ainda que o tributo seja declarado inconstitucional, principalmente para os fins de fiscalização da Administração Tributária." - Precedente do STJ: AgInt no REsp 1701432/ES, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 18/06/2019.*

5. *O Precedente do STJ fez uma analogia com a multa aplicada em decorrência do descumprimento de obrigação acessória, prevista no parágrafo 3º, do art. 113, do CTN, tendo em vista que por se tratar de recolhimento por estimativa, não se pode dizer que o seu descumprimento tem o condão de constituir qualquer crédito tributário, contudo, como é um dever instrumental imposto como mecanismo de controle da arrecadação e da fiscalização tributária, ao ser inobservado deve tornar-se obrigação principal em relação à multa pecuniária aplicada e assim, a cobrança da multa independe da obrigação principal, tal como ocorre com a obrigação acessória.*

6. *Anistiar a multa isolada em razão da suposta ausência de prejuízo ao Erário seria conferir tratamento desigual entre os contribuintes que optaram pelo regime do lucro real/apuração anual, beneficiando os que descumprem deliberadamente a legislação tributária de regência, em detrimento daqueles que cumprem regularmente o recolhimento do IRPJ por estimativa mensal.*

7. A questão acerca da multa isolada aplicada pelo descumprimento de obrigação acessória está afetada, pelo STF, ao julgamento sob o rito da Repercussão Geral, no RE 640.452/RO (Tema 487), contudo, o caso sob análise cuida de descumprimento da obrigação de recolher o IRPJ por estimativa, assim, não trata de obrigação acessória, mas sim de obrigação principal prevista na legislação tributária, o que evidencia uma distinção entre a hipótese dos autos e o Tema 487.

8. Possibilidade de a mesma controvérsia, relativa à CSLL, derivada do mesmo Auto de Infração, ter sido julgada na seara Administrativa de maneira conflitante. Não há óbice que ocorra julgamentos em sentido contrário, especialmente quando separados pelo lapso temporal de três anos entre uma decisão e outra. A divergência pode refletir apenas uma mudança de entendimento acerca do tema, ou mesmo o novo entendimento adotado pelos novos membros da Turma. E, não se olvide que o Poder Judiciário não está adstrito ao julgamento emanado por Órgãos Administrativos.

9. Não merece prosperar a alegação de que a multa em epígrafe estaria em confronto com a Súmula Vinculante n.º 82, do CARF ("Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas"). Da simples leitura do precedente administrativo infere-se que a vedação foi direcionada ao lançamento de ofício dos tributos IRPJ e CSLL, ou seja, aquele lançamento realizado pelo Fisco com o objetivo de constituir o crédito tributário. **Na hipótese, estamos analisando a multa isolada, que diz respeito à sanção aplicada para punir o contribuinte que descumpriu a legislação tributária, o que distingue a presente situação do enunciado na referida súmula, inclusive com relação à possibilidade de ser exigida após o exercício fiscal ao das estimativas.**

10. No que concerne aos balancetes mensais de suspensão, que segundo a Apelante teriam o condão de afastar a multa em epígrafe, trata-se de opção do contribuinte de apresentar ao Fisco os balanços ou balancetes, com a finalidade de suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês. **Ocorre que não se vislumbram nos autos os referidos documentos ou a prova de que foram apresentados ao Fisco na época devida.** Atente-se, ainda, que devem estar de acordo com as leis comerciais e fiscais, bem como é imprescindível que estejam transcritos no Livro Diário, o que também não restou comprovado, mediante prova inequívoca.

11. Apelação improvida. A título de honorários recursais, fica majorado em 1% o valor aplicado na sentença, nos termos do art. 85, parágrafo 11, do CPC.

(Órgão Julgador: 3ª Turma - Relator: Desembargador Federal Cid Marconi)

Assim, entendo que a decisão recorrida também não merece reparos quanto a este ponto.

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso especial e, quanto às matérias conhecidas, negar-lhes provimento.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

## Voto Vencedor

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Redator Designado

Ouso divergir do robusto e bem fundamentado voto do I. Relatora, Andréa Duek Simantob, no que tange ao conhecimento e, também, em parte do mérito conhecido do Recurso Especial da Contribuinte, em relação ao tema da *concomitância* na aplicação de multas isoladas com as multas de ofício, especialmente para as exigências dessas penas a partir do ano-calendário de 2007 – conforme a seguir registrado.

## Conhecimento

Relativamente ao conhecimento, entende-se pela ausência de similitude fática e tampouco pela instauração de dissídio jurisprudencial sobre a mesma legislação, por meio da apresentação dos *paradigmas* v. Acórdãos n.º 108-09.660 e n.º 1401-00.058 para questionar a dedução dos valores de *despesas*, a título de tributos com exigibilidade suspensa, do Lucro Real (IRPJ).

Dito isso, o v. Acórdãos n.º 108-09.660 possui circunstâncias *temporais* e legislativas que afastam sua presteza como *paradigma*. Conforme esta registrado em tal r. *decisum*, acima de qualquer dúvida, lá, os *atos geradores* (*sachverhalt*) dos tributos, objeto do debate de dedução, ocorreram antes da alteração do art. 151 do CTN pela Lei Complementar n.º 104/2001, que inseriu a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial [“outras,” referindo-se ao Mandado de Segurança, mencionado no inciso anterior] como causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

E a inexistência de tal previsão legal para a suspensão da exigibilidade do crédito tributário aparenta ter sido relevante para o entendimento alcançado em tal v. Aresto e, certamente, é indissociável dos elementos invocados na sua fundamentação, vez que apurou-se situação em que foi concedida liminar e prolatada sentença em Medida Cautelar. Confira-se:

*Ora, se existe lei tributária em vigor e a ação judicial ainda não transitou em julgado, o contribuinte possui uma obrigação tributária em seu Passivo.*

*No ano-calendário de 2001 vigia o regime de competência para a dedutibilidade de despesas com obrigações tributárias.*

*E, o presente caso, medida liminar e sentença concedida nos autos de medida cautelar inominada, não se enquadra nas hipóteses de exceção à regra geral.*

*Assim sendo, conluo pela dedutibilidade, na apuração do lucro real, da despesa objeto da autuação.*

*Deste modo, resta caracterizada a improcedência do lançamento e, por conseguinte, a necessidade de reforma do acórdão recorridos. (destacamos)*

Assim, está-se diante de fundamental discrepância factual e – mais do que isso – claro anacronismo legislativo em relação aos temas jurídicos envolvidos e relevantes para o desfecho da contenda.

Desse modo, rejeita-se tal v. Acórdão como *paradigma*.

Já no que tange ao v. Acórdão n.º 1401-00.058, tal v. Aresto tratou exclusivamente de exigência de CSLL e, naturalmente, de sua legislação própria e correspondente. Confira-se:

*Trata-se de lançamento da CSLL dos anos-calendário de 2000 a 2004, em razão de falta de adição na determinação da base de cálculo do montante de contribuição para o PIS e COFINS com exigibilidade suspensa. A contribuinte efetuou o ajuste apenas na apuração do lucro real.*

*No recurso, em síntese seus argumentos são:*

*(...)*

*• Que a única vedação à dedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa está prevista em lei apenas para o IRPJ, não sendo aplicável a CSLL.*

*(...)*

*Entendo, pois, que as interpretações literal, lógica e sistemática não permitem extrair a exegese de que o art. 41, § 1º, da Lei 8.981/95 seja aplicável à CSL.*

*Por essa ordem de considerações, meu voto é para dar provimento ao recurso para afastar a exigência da CSL decorrente da não adição do montante de tributos com exigibilidade suspensa.*

*É o meu voto.*

Como se observa, o *ratio decidendi* do voto vencedor, do ilustre e célebre Conselheiro Marcos Shigueo Takata, foi, precisamente, as diferenças, a autonomia e a individualidade da legislação sobre a apuração da CSLL em relação às regras de apuração do Lucro Real.

Posto isso, claramente, não há similitude fática e nem apresenta-se a necessária divergência sobre a mesma legislação, sendo tal *precedente* imprestável para questionar o tema das deduções promovidas no cálculo do Lucro Real.

Diante disso, divergindo da I. Relatora, voto por conhecer parcialmente do Recurso Especial, deixando de dar seguimento apenas à apreciação da matéria de dedução dos valores de *despesas*, a título de tributos com exigibilidade suspensa, do Lucro Real (IRPJ).

## Mérito

Em relação ao mérito, prestando as devidas homenagens à I. Relatora mais uma vez, temos que o tema da aplicação cumulada das multas isoladas e de ofício vem sendo largamente discutido no âmbito do contencioso administrativo tributário federal há décadas, sendo, inclusive, objeto da Súmula CARF n.º 105, *verbete* este que exprime a posição institucionalmente pacificada sobre a matéria. Confira-se o teor do entendimento sumulado:

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

Ocorre que, entende a I. Relatora que a Súmula CARF n.º 105 aplicar-se-ia apenas aos *atos jurídicos* ocorridos antes do ano-calendário de 2007, em face de alteração legislativa promovida àquele tempo no art. 44 da Lei n.º 9.430/96, pela Lei n.º 11.488/2007, que acabou revogando o inciso IV do seu §1º, expressamente mencionado na redação da referida súmula.

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei n.º 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, apenas vindo para *geografia* das previsões inculcadas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo, a percentagem da multa isolada e afastar sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 e *deslocou* o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da *aplicação* de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF n.º 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão n.º 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF n.º 105):

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ**

*Ano-calendário: 2002*

**NULIDADE DA DECISÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.**

*A garantia constitucional de ampla defesa, no processo administrativo fiscal, está assegurada pelo direito de o contribuinte ter vista dos autos, apresentar impugnação, interpor recursos administrativos, apresentar todas as provas admitidas em direito e solicitar diligência ou perícia. Não caracteriza cerceamento do direito de defesa o indeferimento de perícia, eis que a sua realização é providência determinada em função do juízo formulado pela autoridade julgadora, ex vi do disposto no art. 18, do Decreto 70.235, de 1972.*

**OMISSÃO DE RECEITAS. NOTAS FISCAIS DE SAÍDA E CUPONS FISCAIS. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO.**

*Não comprovado que as notas fiscais de saída e cupons fiscais correspondem a uma mesma operação, resta configurada a omissão de receitas.*

**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.*

(destacamos)

Como se observa, o *efetivo cerne decisório* foi a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário.

Ao passo que as estimativas representam um simples *adiantamento* de tributo que tem seu *fato gerador* ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa *antecipação* mensal é elemento apenas *concorrente* para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto de penalização com a multa de ofício de 75%.

E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos *próprios* que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular *dano* ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o *princípio da absorção* ou da *consunção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra<sup>1</sup>.

Frise-se que, *per si*, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva *cumulação*, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada *consequência*, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Registre-se que o reconhecimento de situação *antijurídica* não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da *consunção*, para fazer cessar o *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, aplicadas em *cumulação* com a multa de ofício - independentemente do ano-calendário dos *fato geradores* colhidos no lançamento de ofício.

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Especial da Contribuinte, promovendo-se o cancelamento das multas isoladas aplicadas em *cumulação* com as multas de ofício, reformando, nessa parte, o v. Acórdão nº 1402-002.728.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella – Redator Designado

---

<sup>1</sup> Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462.

Fl. 24 do Acórdão n.º 9101-005.859 - CSRF/1ª Turma  
Processo n.º 16327.720373/2013-81

## Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira divergiu da I. Relatora para conhecer do recurso especial em menor extensão, negando conhecimento, também, ao item “d” do recurso especial da Contribuinte.

O recurso especial da Contribuinte foi admitido acerca das matérias assim sintetizadas no despacho de e-fls. 2490/2511:

- c) Das despesas deduzidas a título de tributos com exigibilidade suspensa do lucro real e da base de cálculo da CSLL;
- d) Inexistência de previsão legal para a adição dos tributos com exigibilidade suspensa na base de cálculo da CSLL;
- e) Das despesas deduzidas a título de juros incidentes sobre os tributos com exigibilidade suspensa do lucro real e da base de cálculo da CSLL;
- [...]
- g) Da impossibilidade de cumulação da multa isolada com multa de ofício;
- [...]
- i) Da inaplicabilidade da multa isolada em razão do encerramento do ano-base quando da lavratura dos autos de infração.

Quanto aos itens “e”, “g” e “i”, este Colegiado concluiu, de forma unânime, que o recurso especial deveria ser conhecido. Com referência ao item “c”, o recurso especial foi originalmente admitido em face dos paradigmas n.º 108-09.660 e 1401-00.058 porque o primeiro representaria divergência jurisprudencial quanto à dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa na base de cálculo do IRPJ, e o segundo na base de cálculo da CSLL. Esta divergência acerca da repercussão na base de cálculo da CSLL foi duplicada no item “d”, mas com base no mesmo paradigma anterior (Acórdão n.º 1401-00.058).

Este Colegiado reformou a admissibilidade do recurso especial acerca da repercussão da matéria na base de cálculo do IRPJ porque o paradigma trataria de contexto fático e jurídico distinto, vez que a interpretação do art. 41 da Lei n.º 8.981/95, que veda a dedução de tributos com exigibilidade suspensa no lucro real, seria diferenciada no ano-calendário 2001 relativamente aos tributos discutidos em ação judicial favorecida com liminar em medida cautelar, somente erigida a hipótese de suspensão da exigibilidade de crédito tributário com a alteração veiculada pela Lei Complementar n.º 104/2001, que incluiu o inciso V no art. 151 do CTN. Assim, o paradigma n.º 108-09.660 não afastou a vedação prevista no art. 41 da Lei n.º 8.981/95, mas sim desqualificou a hipótese ali sob análise como caracterizadora de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, circunstância inaplicável ao presente caso, que tem por referência ocorrências do ano-calendário 2008, já sob vigência da Lei Complementar n.º 104/2001.

A maioria do Colegiado, porém, entendeu que o paradigma n.º 1401-00.058 caracterizaria dissídio jurisprudencial acerca da indedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa na base de cálculo da CSLL, rejeitando a objeção assim posta pela PGFN em contrarrazões:

Entretanto, cumpre salientar que o acórdão n.º 1401-00.058, apesar de ter sido afastada a exigência de CSLL decorrente da não adição do montante de tributos com exigibilidade

suspensa, o contribuinte expressamente renunciou ao direito ao qual se fundava a ação, com a consequente desistência total da lide, em razão da adesão a parcelamento.

Os embargos de declaração opostos à época pela Fazenda sequer foram conhecidos, em face da renúncia ao direito nos limites do processo.

Em face da renúncia ao direito, restou impossível a interposição de recurso especial pela União, no que toca à indedutibilidade de tributos/contribuições com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

No entanto, salienta-se que havia enorme chance de êxito em eventual recurso especial, caso interposto pela União, tendo em vista a jurisprudência firmada na Primeira Turma da Câmara Superior pela indedutibilidade na base de cálculo da CSLL de tributos/contribuições com exigibilidade suspensa (Nesse sentido, acórdãos n.º 9101-00.592, 9101-001.512).

Assim, requer o não conhecimento do recurso especial, nos pontos amparados no paradigma invocado, n.º 1401-00.058, posto que amparado em decisão sobre a qual o sujeito passivo renunciou aos direitos em que se fundava a ação.

De fato, na forma do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015 – RICARF/2015 - e alterado pela Portaria n.º 39/2016, *não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente* (art. 167, §15). E, no caso, a PGFN havia oposto embargos de declaração contra o paradigma n.º 1401-00.058, os quais deixaram de ser apreciados no Acórdão n.º 1103-001.038 sob o entendimento de que a *renúncia da contribuinte ao direito em que se funda a lide, perdem objeto os embargos declaratórios opostos pela Fazenda*.

Do voto condutor do ex-Conselheiro Marcos Takata extrai-se:

Porém, consta nos autos petição, de fls. 328 a 330, com protocolo no CARF datado de 23/12/13, em que a contribuinte comunica sua adesão à anistia da Lei 11.941/09, reaberta pela Lei 12.865/13. Em razão disso ou para isso, postula a desistência total da discussão no presente feito, com “renúncia aos argumentos de direito sobre o qual se funda a referida ação, inclusive recursos interpostos”.

A bem ver, não é caso de postulação de desistência. São direitos potestativos da parte a desistência do recurso e a renúncia a direito discutido em lide, com as consequências que a desistência e a renúncia provocam.

Conquanto o recurso voluntário já tenha sido julgado, o feito administrativo não se encerrou. Tanto que há os embargos declaratórios opostos pela PFN, além da plausibilidade de interposição de recurso especial no seguimento do processo. Daí a contribuinte ter falado em desistência “da discussão”.

O que há aqui é a renúncia ao direito, com consequente desistência total da discussão da lide. Renúncia ao direito nos limites da lide (“renúncia aos argumentos de direito sobre o qual se funda” a lide).

Ainda que não seja necessário à fixação do alcance da renúncia ao direito com consequente desistência de discussão da lide, observa-se na petição que a contribuinte destaca que pretende aderir “ao programa para pagamento total do débito em discussão nos autos do processo administrativo” (grifamos).

Os presentes embargos perdem seu objeto.

O caso, portanto, não é de provimento aos embargos, e nem mesmo de conhecimento deles (juízo de admissibilidade), em face da renúncia ao direito nos limites do processo.

Note-se a cogitação, nesse voto, de provimento dos embargos, conduta que melhor se alinharia à evolução do entendimento acerca da repercussão dos efeitos da desistência

ao processo administrativo pelo sujeito passivo, na forma consolidada no mesmo Anexo II do RICARF/2015:

Art. 78. Em qualquer fase processual o recorrente poderá desistir do recurso em tramitação.

§ 1º A desistência será manifestada em petição ou a termo nos autos do processo.

§ 2º O pedido de parcelamento, a confissão irretratável de dívida, a extinção sem ressalva do débito, por qualquer de suas modalidades, ou a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial com o mesmo objeto, importa a desistência do recurso.

§ 3º No caso de desistência, pedido de parcelamento, confissão irretratável de dívida e de extinção sem ressalva de débito, estará configurada renúncia ao direito sobre o qual se funda o recurso interposto pelo sujeito passivo, inclusive na hipótese de já ter ocorrido decisão favorável ao recorrente.

§ 4º Havendo desistência parcial do sujeito passivo e, ao mesmo tempo, decisão favorável a ele, total ou parcial, com recurso pendente de julgamento, os autos deverão ser encaminhados à unidade de origem para que, depois de apartados, se for o caso, retornem ao CARF para seguimento dos trâmites processuais.

**§ 5º Se a desistência do sujeito passivo for total, ainda que haja decisão favorável a ele com recurso pendente de julgamento, os autos deverão ser encaminhados à unidade de origem para procedimentos de cobrança, tornando-se insubsistentes todas as decisões que lhe forem favoráveis. (negrejou-se)**

Em outras palavras, se o direito de defesa da Fazenda Nacional não fosse obstado com o não conhecimento dos embargos de declaração por ela opostos, ela teria do direito de interpor recurso especial contra a decisão que lhe foi contrária naqueles autos - e que aqui é invocada por outro sujeito passivo como paradigma de divergência - para pretender sua desconstituição e, até mesmo, ver declarada sua insubsistência em razão da desistência noticiada.

Neste contexto, o não conhecimento dos embargos de declaração consignado no Acórdão nº 1103-001.038 tem o efeito transversal de reformar o paradigma para fins de caracterização do dissídio jurisprudencial, inclusive porque, mediante a análise nele expressa é dado conhecimento a qualquer outro interessado que a decisão desfavorável à Fazenda Nacional consignada no acórdão ali embargado tornou-se insubsistente em razão de desistência do processo pelo sujeito passivo por ela beneficiado.

Assim, considerando que o Acórdão nº 1103-001.038 foi publicado no sítio do CARF em 14/08/2014, antes da interposição do recurso especial pela Contribuinte, em 02/07/2019, e já na presença da vedação incluída no art. 67, §15 do Anexo II do RICARF/2015 pela Portaria MF nº 39/2016, conclui-se que o paradigma nº 1401-00.058 deve ser rejeitado, do que decorre o não conhecimento integral do item “c” do recurso especial da Contribuinte, bem como do item “d”, ou seja, para além de ser afastada a discussão acerca da indedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa no âmbito do IRPJ, também é afastada a discussão deste aspecto na base de cálculo da CSLL.

Estas as razões, portanto, para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da Contribuinte em menor extensão, apenas quanto à repercussão dos juros sobre tributos com exigibilidade suspensa na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, e quanto às exigências de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas. No mérito, em linha com o voto da I. Relatora, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte nas duas matérias, assim como na matéria em que esta Conselheira restou vencida no conhecimento.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli

Optei por apresentar a presente declaração de voto para evidenciar as razões pelas quais divergi do voto da I. Relatora quanto à manutenção da glosa de *despesas com tributos com exigibilidade suspensa* (e respectivos *juros*) para fins de CSLL.

Trata-se de matéria conhecida e que já foi amplamente discutida neste E. Conselho, havendo ao menos duas diferentes correntes sobre a questão:

(i) a primeira, refletida no Acórdão *paradigma*, de que, ao contrário do IRPJ, não há norma expressa que imponha a indedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa para fins de CSLL. Assim, sendo a despesa daí resultante redutora do lucro líquido, ela é dedutível da base de cálculo da contribuição em tela; e

(ii) a segunda, identificada pela decisão recorrida, que confere natureza jurídica de provisões a tais dispêndios, considerando-os indedutíveis à luz do disposto no inciso I do art. 13 da Lei 9.249/95. Esta tese, ressalte-se, tem prevalecido nesta E. Câmara Superior, conforme atestam, a título de exemplos, os Acórdãos 9101-003.004 e 9101-005.044.

Não obstante, cumpre registrar que o presente Julgador se filia à primeira corrente, concordando integralmente com o voto vencido do I. Conselheiro Luís Flávio Neto, proferido no referido Acórdão **9101-003.004** e transcrito parcialmente a seguir

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

*Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei n.º 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 n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n.º 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).

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

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

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

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

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

Vale observar 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, em situações específicas, mas não quanto à CSLL.

Acrescente-se, aqui, que a legalidade no direito tributário possui enorme importância, a ponto do artigo 150, I, da Carta Magna, expressamente prever a impossibilidade das pessoas políticas exigirem ou aumentarem tributo sem que seja mediante lei. E a lei, no que diz respeito à matéria ora apreciada, tipificou o tratamento tributário dos *tributos com*

*exigibilidade suspensa*, determinando sua indedutibilidade apenas ao Lucro Real, que é base de cálculo do IRPJ, e não para a base de cálculo da CSLL, que é o lucro líquido.

Esse entendimento, aliás, prevaleceu recentemente nesta C. Turma de Julgamento que, embora analisando outra espécie de despesa (*amortização de ágio*), considerou que a ausência de previsão de adição também para a CSLL em norma de indedutibilidade específica ao Lucro Real tem o condão de afastar a glosa do dispêndio para fins de apuração da aludida contribuição. Veja-se, pois, a ementa do julgado (Acórdão n.º **9101-002.310**):

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.

Considerando, então, que as despesas com tributos, ainda que com exigibilidade suspensa, impactaram negativamente o lucro líquido, a glosa não se sustenta por falta de previsão legal no âmbito da CSLL, afinal a indedutibilidade conferida pelo Legislador, assim como fizera com a despesa de amortização do ágio, se restringiu ao Lucro Real.

Como leciona Roque Antonio Carrazza<sup>2</sup>:

Na apreciação de cada caso concreto deve ser levado em conta o que previamente se encontra na lei. O Fisco deve limitar-se a subsumir o fato à norma, sem nenhum tipo de valoração.

(...)

Em nosso ordenamento jurídico, o Executivo, no exercício de sua faculdade regulamentar, não pode, em nenhum caso, invadir a esfera de atribuições do Legislativo.

Admitir, ademais, que *tributos com exigibilidade suspensa*, para fins jurídicos, equivaleriam à provisão – que, como se sabe, é indedutível tanto para o IRPJ quanto para a CSLL –, significaria conferir letra morta ao § 1º do artigo 41 da Lei 8.981/95, permitindo, ainda, que o intérprete se coloque indevidamente na posição de Legislador, o que definitivamente não se sustenta.

<sup>2</sup> Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros. 28ª edição. P. 286 e 403.

É certo que a lei pode, na configuração da hipótese tributária, se valer **(i)** de conceitos da linguagem comum ou **(ii)** de conceitos técnicos **(ii.i)** próprios ou **(ii.ii)** por remissão a outros “ramos do direito” ou ciências, tais como a contabilidade.

Nesse caso específico, todavia a legislação tributária conferiu um tratamento fiscal próprio aos *tributos com exigibilidade suspensa*, prescrevendo sua indedutibilidade apenas para fins de apuração do Lucro Real. Ao assim proceder, o sistema jurídico-tributário acabou veiculando norma especial a este tipo de dispêndio, especialidade esta que deveria prevalecer sobre eventual outro tratamento conferido pela ciência contábil a esta rubrica.

Em outras palavras, ainda que a contabilidade possa eventualmente qualificar o “tributo com exigibilidade suspensa” como provisão, isso deveria ocorrer exclusivamente no âmbito daquela ciência, afinal o Direito Tributário, ao regulamentar o tratamento tributário das despesas com tributos suspensos de forma específica, não incorporou essa equiparação. Pelo contrário, a lei regulamentou seu tratamento fiscal de forma expressa, optando pela adição apenas no âmbito do IRPJ.

Há, aqui, o que a doutrina chama de distanciamento entre Direito Tributário e Contabilidade, situação esta que, com a devida vênia, acabou não sendo levada em conta pela decisão ora recorrida.

Por essas razões, orientei meu voto para afastar a glosa.

É a declaração.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli