



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

Processo nº 16682.720061/2011-66
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1101-000.796 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de setembro de 2012
Matéria CSLL - Despesas indedutíveis
Recorrente BRASIL VEÍCULOS COMPANHIA DE SEGUROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008

CSLL. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. Devem ser adicionados ao lucro líquido do período, para fins de determinação da base de cálculo da contribuição social, os tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medida judicial. Precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

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

PENALIDADE. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO (ISOLADA). FALTA DE RECOLHIMENTO. PAGAMENTO POR ESTIMATIVA

Encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido, apurado na ação fiscal com base no lucro real. Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento de tributo por estimativa, sob pena de dupla incidência de multa de ofício sobre uma mesma infração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, 1) em preliminar, por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de nulidade do lançamento; e 2) no mérito: 2.1) relativamente às glosas de provisões e multas, por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, divergindo os Conselheiros Benedito Celso Benício Junior, Nara Cristina Takeda Taga e José Ricardo da Silva e votando pelas conclusões o Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro; e 2.2) relativamente à multa isolada por falta de recolhimento de

estimativas, por maioria de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, vencida a Relatora Conselheira Edeli Pereira Bessa, acompanhada pelo Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Ricardo da Silva.

Considerando: i) que o Presidente à época do Julgamento não compõe o quadro de Conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) na data da formalização da decisão; ii) que a 1ª Turma da 1ª Seção foi extinta pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 (que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF); e, iii) as atribuições dos Presidentes de Câmara previstas no Anexo II do RICARF, a presente decisão é assinada pelo Presidente da 1ª Câmara/1ª Seção Marcos Aurélio Pereira Valadão que o faz meramente para a formalização do Acórdão.

Da mesma maneira, tendo em vista que, na data da formalização da decisão, o redator designado para redigir o voto vencedor, José Ricardo da Silva, não mais integra o quadro de Conselheiros do CARF, o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone, nos termos do artigo 17, inciso III, do RICARF, foi designado redator *ad hoc* responsável pela formalização do voto vencedor e do presente Acórdão, o que se deu na data de 11 de setembro de 2015.

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO

Presidente para formalização do acórdão

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora

(documento assinado digitalmente)

PAULO MATEUS CICCONE

Redator "ad hoc" designado para formalização do voto vencedor e acórdão

Composição do colegiado. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes (presidente da turma), José Ricardo da Silva (vice-presidente), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro e Nara Cristina Takeda Taga.

Relatório

BRASIL VEÍCULOS COMPANHIA DE SEGUROS, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro - I que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 19/01/2011, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 6.691.686,17.

A exigência aqui veiculada decorre da glosa, na apuração da base de cálculo da CSLL, de despesas correspondentes a tributos exigibilidade suspensa, e decorrentes de multas fiscais não compensatórias e de natureza não tributária.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 125/137, a autoridade fiscal desenvolve extensa argumentação para justificar as glosas promovidas, identificando o alinhamento existente entre a apuração da base de cálculo da CSLL e do lucro real, inclusive no que diz respeito *aos princípios de dedutibilidade de despesas e provisões*, e interpretando que a referência ao art. 47 da Lei nº 4.506/64 pelo art. 13 da Lei nº 9.249/95 evidencia que os requisitos de dedutibilidade de despesas na apuração do IRPJ foram acolhidos pela legislação pertinente à CSLL. Reportou-se, ainda, à Instrução Normativa SRF nº 390/2004, a decisões em processos de consulta e a jurisprudência administrativa, destacando que os tributos com exigibilidade suspensa têm o caráter de provisão.

Além de promover a glosa dos referidos valores na apuração anual de 2007 e 2008, a autoridade lançadora *impondo o regime de competência às glosas de despesa apuradas neste procedimento*, aplicou multa isolada sobre as estimativas que restaram devidas mensalmente.

Impugnada a exigência, foi ela integralmente mantida pela autoridade julgadora de 1ª instância, em acórdão assim ementado:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008

CSLL. TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. INDEDUTIBILIDADE.

Os tributos e contribuições com exigibilidade suspensa são indedutíveis da base de cálculo da CSLL.

CSLL. MULTAS INDEDUTÍVEIS.

Aplica-se à CSLL o mesmo critério de indedutibilidade de multas utilizado na apuração do IRPJ.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2007, 2008

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS MENSAIS. REDUÇÃO/SUSPENSÃO INDEVIDA.

Incide a multa isolada sobre as estimativas mensais de CSLL indevidamente reduzidas ou suspensas

Cientificada da decisão de primeira instância em 12/05/2011 (fl. 381), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 10/06/2011 (fls. 383/399).

Invoca posicionamento da 3ª Turma Ordinária desta 1ª Câmara que, em sessão de 06/07/2010, entendeu que *os valores relativos a tributos com exigibilidade suspensa, por força de decisão judicial, devem ser contabilizados como despesas incorridas e não meras provisões*. No mesmo sentido também já teria se manifestado esta 1ª Turma, consoante expresso na ementa que reproduz do Acórdão nº 1101-00.178.

Opõe-se à aplicação da Instrução Normativa SRF nº 390/2004, na medida em que ela inovou e criou *novas exigências não previstas em lei*, e também discorda da aplicação do art. 41 da Lei nº 8.981/95, válido apenas em relação à apuração do IRPJ.

Quanto às multas, assevera que foram *em sua maioria aplicadas por órgãos como a Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) e pelo PROCON*, sendo, evidentemente, despesas dedutíveis no âmbito da CSLL, na medida em que a prática contábil não veda seu registro. Ademais, a acusação seria superficial neste ponto.

Discorre sobre a *distinção da sistemática de apuração do IRPJ e da CSLL*, observando que esta contribuição tem por referência o lucro contábil, e reporta-se a doutrina e jurisprudência para evidenciar a impossibilidade de se transportar, para a apuração da CSLL, restrições previstas para a apuração do lucro real. Aponta a *manifesta ilegalidade da Instrução Normativa SRF nº 390/04*, em especial de seus arts. 3º, 56 e 57, que pretenderam aplicar normas de apuração do IRPJ à CSLL sem base legal, providência condenada reprovada por extensa doutrina e jurisprudência que transcreve.

Assevera que o auto de infração seria nulo porque *fundamentado em dispositivos inaplicáveis à hipótese, tais como o art. 41 da Lei nº 8.981/95*. Observa que a autoridade fiscal teve amplo acesso às informações necessárias para o lançamento, e que não poderia agir como fez, *na esperança de que a falha defesa do sujeito passivo termine por tornar líquida e certa, pela omissão ou impossível prova negativa, a matéria tributável*.

Aborda, por fim, a *conseqüente improcedência da cobrança da multa isolada*, mas também faz referência à jurisprudência administrativa contrária à sua aplicação concomitante com a multa de ofício proporcional.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

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

Por estas razões, REJEITA-SE a arguição de nulidade do lançamento.

O presente lançamento tem por fundamento o art. 13, inciso I da Lei nº 9.249/95, que assim dispõe:

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

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

[...] (negrejou-se)

A recorrente invoca posicionamento da 3ª Turma Ordinária desta 1ª Câmara que, em sessão de 06/07/2010, entendeu que os valores relativos a tributos com exigibilidade suspensa, por força de decisão judicial, devem ser contabilizados como despesas incorridas e não meras provisões. Trata-se do acórdão nº 1103-00.261, proferido nos autos do processo administrativo nº 16327.000628/2005-85, de cuja ementa extrai-se:

TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSÃO – DEDUTIBILIDADE

Provisão passiva representa urna 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 denuciadas 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.

No voto condutor do referido acórdão, o I. Conselheiro Eric Castro e Silva adotou as razões de decidir do I. Conselheiro Marcos Shigueo Takata, no julgamento do processo administrativo nº 16327.001969/2006-59 (Acórdão nº 1401-00.058), nas quais ele observa que provisão representa uma obrigação incerta ou certa mas ilíquida, e que a obrigação tributária, em razão da presunção de constitucionalidade e de legitimidade da lei, é certa e líquida *enquanto não se der o trânsito em julgado favoravelmente ao contribuinte*, o qual, em verdade, exige a reversão do passivo antes contabilizado. Discorda, assim, *que o fato de se ingressar com ação judicial contra certa lei tributária ou contra a legalidade de uma obrigação tributária transforme o passivo representativo desta obrigação em provisão*, e afirma o acerto o item 4 do Anexo II do Pronunciamento IBRACON NPC nº 22, aprovado pela Deliberação CVM nº 489/2005.

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

DEFINIÇÕES

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

(...)

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

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

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

[...]

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

[...]

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

Provisões

10. Uma provisão deve ser reconhecida quando:

a. uma entidade tem uma obrigação legal ou não formalizada presente como consequência de um evento passado;

b. é provável que recursos sejam exigidos para liquidar a obrigação; e

c. o montante da obrigação possa ser estimado com suficiente segurança.

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

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

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

ANEXO II

EXEMPLOS DE TRATAMENTO A SER DADO ENVOLVENDO CONTINGÊNCIAS ATIVAS E CONTINGÊNCIAS PASSIVAS

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

[...]

4. Tributos

a. A administração de uma entidade entende que uma determinada lei federal, que alterou a alíquota de um tributo ou introduziu um novo tributo, é inconstitucional. Por conta desse entendimento, ela, por intermédio de seus advogados, entrou com uma ação alegando a inconstitucionalidade da lei. Nesse caso, existe uma obrigação legal a pagar à União. Assim, a obrigação legal deve estar registrada, inclusive juros e outros encargos, se aplicável, pois estes últimos têm a característica de uma provisão derivada de apropriações por competência. Trata-se de uma obrigação legal e não de uma provisão ou de uma contingência passiva, considerando os conceitos da NPC.

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

[...]

c. Ao obter decisão final favorável sobre um ganho contingente, a entidade deverá observar o momento adequado para o seu reconhecimento contábil. Não havendo mais possibilidades de recursos da parte contrária, o risco da não-realização do

ganho contingente é considerado "remoto", e, portanto, a entidade deve reconhecer contabilmente o ganho quando a decisão judicial final produzir seus efeitos, o que ocorre, normalmente, após a publicação no Diário Oficial.

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

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

Em tais condições, não há dúvida que o tributo devido representa uma obrigação legal da contribuinte, passível de exigência a partir de seu vencimento, e que pode vir a constituir um ganho futuro, caso haja certeza suficiente do sucesso da interessada na ação judicial proposta.

Aqui, porém, a incerteza está presente ante a existência de decisões judiciais hábeis a suspender a exigibilidade do crédito tributário, impedindo, por prazo indeterminado, que o Fisco receba ou execute seu direito que decorreria do fato gerador praticado.

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

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

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

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

Ocorre que não está em discussão a existência da obrigação, mas sim a sua certeza que decorre, justamente, de sua exigibilidade. Como dito, o passivo deve ser contabilizado, é originariamente uma obrigação legal, mas a retirada de um de seus atributos relevantes, que é a exigibilidade, altera sua natureza para provisão, e enseja a sua indedutibilidade no âmbito da apuração da CSLL.

Pertinente a transcrição de excertos do voto da I. Julgadora Denise Freire Lorenzoni em decisão de 1ª instância proferida nos autos do processo administrativo nº 16327.720407/2010-94, atacada por recurso voluntário também distribuído para relatoria desta Conselheira:

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

Ao afirmar que se trata o caso de uma *obrigação legal* e não de uma provisão, foi criada, no nosso entender, uma ideia inexistente na norma: a de que uma obrigação de natureza legal não pode ser reconhecida como provisão, ou então não pode ser considerada de natureza *possível* ou *remota*, e sim tem que, obrigatoriamente, ser registrada como passivo líquido e certo, a pagar, independentemente da característica de probabilidade de desembolso futuro. **E isso contraria frontalmente o texto da própria norma, como já visto.**

Isto porque, na introdução do tema, os autores comparam o Pronunciamento IBRACON NPC nº 22 com o entendimento expresso pelo IASB e assim concluem:

Em primeiro lugar, a NPC deriva da IAS 37 emitida pelo IASB, e esta não contém o referido exemplo, e ele não se coaduna, no nosso julgamento, com o conteúdo das próprias normas, nem com a NPC 22 e nem com a IAS 37. No corpo da IAS 37 não há qualquer distinção entre "obrigação legal" e "obrigação não formalizada" (*constructive obligation*) para fins de reconhecimento de uma provisão. Veja-se na parte inicial relativa às Definições, dentro do § 6º, da NPC 22:

*“(v) Um passivo é uma **obrigação** presente de uma entidade, decorrente de eventos já ocorridos, cuja liquidação resultará em uma entrega de recursos.*

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

(vii) Uma obrigação não formalizada é aquela que surge quando uma entidade, mediante práticas do passado, políticas divulgadas ou declarações feitas, cria uma expectativa válida por parte de terceiros e, por conta disso assume um compromisso.”

A partir dessas três definições pode-se construir que: "Um *passivo* é uma *obrigação legal* ou uma *obrigação não formalizada* presente de uma entidade."

Ainda nas definições, há o conceito de provisão:

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

Substituindo a definição *de passivo* nessa da provisão, chega-se então a:

"Uma provisão é uma obrigação legal ou uma obrigação não formalizada presente de uma entidade, decorrente de eventos já ocorridos, de prazo ou valor incertos, cuja liquidação resultará em uma entrega de recursos."

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

demonstrações é irrelevante para alterar a natureza atribuída ao passivo aqui em debate.

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

[...]

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.

A recorrente também se reporta a julgamento favorável à sua tese, contido no Acórdão nº 1101-00.178, ainda não disponível nos sistemas de consulta do CARF. Transcreve o seguinte excerto atribuído àquele julgamento:

“Na apuração de tributos o regime da competência é fator principal e no regime do Código Tributário Nacional, além de elemento necessário o fato gerador ocupa a posição de elemento suficiente para a existência da obrigação tributária. Desta forma, é responsabilidade do passivo da empresa o tributo o qual esta suspenda sua exigibilidade pelo judiciário, não sendo apenas uma provisão de riscos. Com isto, a aplicação da norma do artigo 13, I da Lei 9.249/95 acabou ficando prejudicada. De outra forma, a ampliação das regras de apreciação do IRPJ para a CSLL (artigo 57 da Lei 8.981/95) só se aplicaria a regras gerais, que contivessem todos gastos e todos os ganhos, mas não para regras específicas (com resultado garantido no aumento dos tributos), e que prenunciada unicamente par ao IRPJ, nos termos do artigo 42 da Lei 8.981/95.

Como já dito, não está em debate, aqui, a ampliação das regras de apuração do IRPJ, com fundamento no art. 57 da Lei nº 8.981/95, mas, tão só, a definição da natureza do registro contábil de despesas de tributos com exigibilidade suspensa. Por sua vez, a norma tributária não precisa submeter-se, necessariamente ao regime de competência contábil, pois o legislador pode opor-se à redução do tributável por despesas que a norma contábil orienta, especialmente por conta do princípio do conservadorismo, assim como pode considerar não tributável receitas que juridicamente já foram auferidas pelo sujeito passivo, mas sem a disponibilidade financeira considerada suficiente para incidência tributária. Aliás, boa parte das adições e exclusões definidas para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL têm por objetivo, justamente, afastar o regime de competência para somente admitir o impacto,

no âmbito tributário, de despesas e receitas com maior efetividade. Assim, demonstrado que tributos com exigibilidade suspensa revestem a natureza de provisão, ante a incerteza inerente nestes casos, não há porque negar a aplicação do dispositivo legal que veda sua dedução na apuração da base de cálculo da CSLL.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Exercício: 1998, 1999, 2000

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

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

O entendimento que tem se firmado neste Conselho é de que os tributos que estejam com sua exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, devem ser provisionados contabilmente, não se confundindo, portanto, com o registro de despesas incorridas. Os tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por uma das hipóteses previstas no citado art. 151 devem ser contabilizados pelo regime de caixa, ou seja, considerados como despesa somente por ocasião de seu efetivo pagamento. Enquanto provisão, está vedada a sua dedução na apuração da base de cálculo de qualquer tributo, devendo, portanto, neste caso, serem integralmente adicionadas à base de cálculo da CSLL. Afinal, este é o disciplinamento previsto no art. 41, § 1º da Lei nº 8.981/95 e no art. 13, inciso I da Lei nº 9.249/95.

Este posicionamento foi muito bem apresentado no voto condutor do acórdão recorrido, da lavra do ilustre Conselheiro Paulo Roberto Cortês, a quem peço vênica para sua transcrição:

"(..)

Entretanto, ao que pese o argumento despendido pela contribuinte, entendo que o mesmo não tem como prosperar, até porque, se a mesma entendesse que o crédito tributário questionado judicialmente era devido, não teria se aventurado a uma demanda judicial morosa e infrutífera. Se o fez, é porque entendia que as leis que instituíram ou majoraram as obrigações questionadas, traziam em seu bojo flagrantes ilegalidades e inconstitucionalidades, e sendo assim, não há o que se falar em contas a pagar, até porque, tal obrigação nasce de modo incondicional, ao passo que as características dos tributos com exigibilidade suspensa, são obrigações fiscais condicionadas à exigência futura e incerta.

Portanto, por configurar uma situação de solução indefinida a data do encerramento do ano-calendário a que se refere, dependente de eventos futuros que poderão ou não ocorrer, subsume-se a uma situação de contingência que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa

jurídica, ou seja, à época do balanço, tal ganho ou perda é apenas potencial, não representando, evidentemente, uma obrigação incondicional.

(...)

Logo, decorre daí a necessidade da formação da provisão para o registro contábil dos tributos com exigibilidade suspensa em função de sua contingência passiva em exercício futuro, cujos, valores, apropriados como despesa no ano-calendário, devem ser adicionados ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real, bem como para a determinação da base de cálculo da CSLL, por força do disposto no art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95.

Nesta linha de argumentação, deve-se asseverar ainda que não encontra guarida no melhor direito a alegação da recorrente (fls. 369) no sentido de que a indedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa aplicar-se-ia, exclusivamente, à determinação do lucro real, base de cálculo do IRPJ, e não à CSLL. Com efeito, pelo disposto no art. 13, inciso I da Lei nº 9.249/95, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro restou vedada a dedução de quaisquer provisões. Nestas estão incluídas aquelas constituídas em função de tributo com exigibilidade suspensa, excetuando-se apenas as provisões para pagamento de férias e décimo-terceiro salário e as provisões técnicas exigidas pela legislação especial de determinadas instituições.

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

Correta, portanto, a glosa dos tributos com exigibilidade suspensa que afetaram a apuração da base de cálculo da CSLL no período autuado.

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

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

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

Art. 57. *As multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária são indedutíveis como custo ou despesas operacionais.*

A recorrente alega que as multas foram *em sua maioria aplicadas por órgãos como a Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) e pelo PROCON*, sendo, evidentemente, despesas dedutíveis no âmbito da CSLL, na medida em que a prática contábil não veda seu registro. Todavia, este não é o entendimento defendido, por exemplo, por Ricardo Mariz de Oliveira, em sua obra Fundamentos do Imposto de Renda, São Paulo: Editora Quartier Latin, 2008, p. 978/979. Diz o referido autor:

Muito embora as despesas indedutíveis para fins do IRPJ somente sejam também indedutíveis para fins da CSL se a lei sobre esta contribuição assim o determinar, é exigido que as despesas em geral sejam efetivamente integrantes do lucro líquido, vale dizer, elas não podem ser despesas estranhas à empresa.

E claro, também, que essas despesas devem ser comprovadas e contabilizadas, para que possam ser verificadas como despesas típicas da empresa e possam compor o lucro líquido, que é o ponto inicial para a determinação da base de cálculo da CSL.

Neste sentido, pode-se recorrer subsidiariamente ao conceito de "despesas necessárias" constante do art. 47 da Lei n. 4506, de 30.11.1964, explicado na referida seção XII.5, que, como visto, é norma de explicitação do conceito de "lucro" ou dele derivada. Igualmente se pode recorrer ao que lá está dito em geral quanto à comprovação (embora algumas regras especiais sobre esta sejam relativas apenas ao IRPJ) e à contabilização, e também quanto à distinção entre custos e despesas.

Refletindo as características essenciais das despesas dedutíveis da base de cálculo da CSL, o acórdão n. 108-06301, de 29.11.2000, da 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, manifestou o entendimento de que, muito embora a lei distinga despesas que somente são indedutíveis para fins do imposto de renda, as despesas em geral, para serem deduzidas do lucro líquido tributável pela CSL, devem ser efetivas e comprovadas, entendendo que devem elas ser dotadas das características de despesas necessárias segundo as exigências do art. 47 da Lei n. 4506.

Não obstante, a jurisprudência administrativa predomina no sentido de dizer que a norma do art. 47 não é aplicável à CSL toda vez que a dedutibilidade de alguma despesa é questionada com base nele. São muitos os julgados neste sentido⁹.

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

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

Por fim, quanto à multa isolada, trata-se de penalidade imposta aos contribuintes que, optando pela apuração anual do lucro real, deixem de recolher estimativas ao longo do ano-calendário. Sua aplicação é cabível durante e depois de encerrado o ano-calendário, na medida em que não se confunde com o crédito tributário devido no ajuste anual, sendo irrelevante, inclusive, se o ajuste anual se mostra inferior à soma das estimativas devidas mensalmente. Constatado o descumprimento daquela obrigação acessória, é devida a penalidade aqui exigida, não se verificando cumulação com a multa de ofício, devida em razão da falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual.

Processo nº 16682.720061/2011-66
Acórdão n.º **1101-000.796**

S1-C1T1
Fl. 453

Diante do exposto, o presente voto é no sentido de REJEITAR a arguição de nulidade do lançamento e NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora

Voto Vencedor

Tema: Multa isolada

JOSÉ RICARDO DA SILVA – Redator designado.

PAULO MATEUS CICCONE – Redator “Ad Hoc” designado.

Considerando que o redator designado para redigir o voto vencedor, José Ricardo da Silva, não mais integra o quadro de Conselheiros do CARF, este Conselheiro, nos termos do artigo 17, inciso III, do RICARF, foi designado *ad hoc* para a formalização do presente Acórdão e redação do voto vencedor na parte em que restou vencida a I. Relatora.

Tendo em vista não constar dos autos quaisquer informações acerca das razões de decidir do Conselheiro originalmente designado e que o levaram a prover o recurso voluntário em relação à imposição da multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, este Redator *ad hoc* adotará a posição estampada na ata da sessão em que foi realizado o julgamento para consecução do voto vencedor, consignando, porém, que o faz meramente para efeito de formalização do Acórdão e que não está vinculado a nenhuma das posições manifestadas pelos conselheiros que participaram e votaram na sessão, com as quais pode ou não concordar em situações concretas.

Pois bem, como se vê no extrato da ata, o Conselheiro discordou da Relatora e da decisão recorrida, dando provimento ao recurso voluntário de modo a afastar a aplicação da chamada multa isolada, seguindo linha de pensamento oposta à da relatora e da decisão da DRJ.

Neste trilha, FOI DADO PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à matéria “MULTA ISOLADA” decorrente de falta ou insuficiência de recolhimentos de estimativas mensais.

JOSÉ RICARDO DA SILVA – Redator designado.

(documento assinado digitalmente)

PAULO MATEUS CICCONE – Redator “Ad Hoc” designado.