



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.720325/2013-43
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.327 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 4 de outubro de 2022
Recorrente EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S/A EMBRATEL
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

DEDUTIBILIDADE DE MULTAS DA ANATEL NA BASE DE CÁLCULO DA MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL. CONTEXTOS JURÍDICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisões em contexto legislativo distinto, anterior às alterações promovidas a partir da Medida Provisória nº 351, de 2007, vigentes nos períodos analisados no acórdão recorrido.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. TEMA SUMULADO. RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO. Nos termos do art. 67, § 3º, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso. No caso, a matéria é objeto da Súmula CARF nº 108/2018, em cujo enunciado se aduz incidirem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. DEDUTIBILIDADE DAS MULTAS DA ANATEL NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. INSUFICIÊNCIA DO DIREITO ALEGADO. Para o conhecimento do recurso especial de divergência, não basta a oposição interpretativa quanto a um determinado dispositivo legal, é necessário que os acórdãos (recorrido e paradigmas) tratem da mesma matéria. Enquanto o acórdão recorrido trata de dedutibilidade de multas aplicadas pela ANATEL, os dois paradigmas dizem respeito à dedutibilidade de amortização de ágio. O fundamento jurídico, em relação ao qual se caracterizou a divergência de interpretação, foi suficiente

para a decisão atacada, mas sua negativa não leva a uma conclusão oposta. Mesmo que se acatasse a interpretação dos paradigmas de que o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 não é aplicável para fins de se aferir as regras de dedutibilidade das despesas na qualificação da base de cálculo da contribuição, seria necessário ainda analisar o direito aplicável a esse tipo de despesa, o que não foi promovido pelos acórdãos paradigmas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes (relator) que votou pelo conhecimento parcial somente da matéria “impossibilidade de aplicar multa isolada concomitantemente com a multa de ofício”, a conselheira Livia De Carli Germano que votou pelo conhecimento parcial somente da matéria “dedutibilidade das multas na BC da CSLL”, e o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto que votou por conhecer parcialmente em relação às matérias “impossibilidade de aplicar multa isolada concomitantemente com a multa de ofício” e “dedutibilidade das multas na BC da CSLL” Votou pelas conclusões, quanto à matéria “dedutibilidade das multas na BC da CSLL”, a conselheira Edeli Pereira Bessa. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Relatório

O recorrente, inconformado com a decisão proferida pela Segunda Turma Ordinária, Quarta Câmara, da Primeira Seção de Julgamento, por meio do Acórdão nº 1402-002.259, de 06 de agosto de 2016, interpôs recurso especial de divergência (fls. 4.960-4.979) com julgados de outros colegiados, relativamente a três matérias: (i) dedutibilidade das multas da ANATEL na base de cálculo da CSLL; (ii) impossibilidade de aplicar multa isolada concomitantemente com a multa de ofício; e (iii) inaplicabilidade dos juros sobre a multa de ofício.

A ementa do acórdão recorrido apresenta a seguinte redação:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas no artigo. 142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade do lançamento em questão.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
NORMAS PROCESSUAIS. CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL.

A propositura de ação judicial, antes ou após o procedimento fiscal de lançamento, com o mesmo objeto, implica a renúncia ao litígio administrativo e impede a apreciação das razões de mérito pela autoridade administrativa a quem caberia o julgamento. Já, outros aspectos do lançamento, não submetidos à esfera judicial, são passíveis de apreciação no âmbito administrativo.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. CABIMENTO. Cabível a aplicação da multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais, concomitantemente com a multa de ofício, pois distintas são as hipóteses de incidência legalmente previstas.

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: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. ALOCAÇÕES NO SAPLI SEM LANÇAMENTO.

Comprovada alteração no saldo de prejuízo fiscal efetuada no SAPLI em decorrência de revisão interna não materializada por meio de lançamento, mister se faz restabelecer os prejuízos escriturados no LALUR.

GLOSA DE PREJUÍZOS COMPENSADOS. IMPROCEDÊNCIA.

Ante a existência de saldo de prejuízo a compensar após a reversão dos prejuízos fiscais indevidamente reduzidos no SAPLI sem a instauração do contraditório, descabe a autuação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL
DESPESAS COM MULTAS DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIAS.
INDEDUTIBILIDADE.

A despesa relativa às multas indedutíveis deve ser adicionada no cômputo da base tributável da CSLL, em face do que dispõe expressamente a legislação tributária, especificamente o art. 57, da Lei nº 8.981/95, depois alterado pela Lei nº 9.065/95, que manda aplicar a esta contribuição as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ.

Em relação à primeira matéria (dedutibilidade das multas da ANATEL na base de cálculo da CSLL), foram apresentados os acórdãos 9101-002.310 e 1301-001.893, assim ementados:

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. (AC 9101-002310)

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. (AC 1301-001.893)

No tocante à segunda matéria (impossibilidade de aplicar multa isolada concomitantemente com a multa de ofício), foram apresentados os acórdãos 1102-001.286 e 9101-001.771, assim ementados:

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de estimativas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo apurado ao final do ano-calendário, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal. (AC 1102-001.286)

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. VERIFICAÇÃO APÓS O ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. IMPOSSIBILIDADE.

O artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido efetivamente devido pelo contribuinte surge com o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano-calendário. É improcedente a aplicação de penalidade pelo não recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou Contribuição Social sobre o Lucro Líquido apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício. (AC 9101-001.771)

Por fim, quanto à terceira matéria (inaplicabilidade dos juros sobre a multa de ofício), foi apresentado o acórdão 9101-00.722.

Por meio do despacho de fls. 5.111-5.120, o Presidente da Quarta Câmara da Primeira Seção do CARF deu seguimento integral ao recurso.

Foram apresentadas contrarrazões pela Procuradoria da Fazenda Nacional às fls. 5.122-5.147.

É o relatório do essencial.

Voto Vencido

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Relator.

PRELIMINAR DE CONHECIMENTO**Primeira matéria – dedutibilidade das multas na BC da CSLL**

Com relação à primeira matéria (dedutibilidade das multas da ANATEL na base de cálculo da CSLL), o despacho de admissibilidade aduziu as seguintes razões:

De fato, é patente a divergência com relação à interpretação do alcance do quanto disposto no art. 57 da Lei nº 8.981/95. Enquanto o acórdão recorrido ampara-se neste dispositivo para impor à CSLL as mesmas regras previstas no IRPJ acerca da dedutibilidade/indedutibilidade de determinada despesa na sua base de cálculo, os paradigmas rechaçam este entendimento, afirmando ser necessária a expressa disposição em lei acerca da indedutibilidade de determinada despesa para a CSLL, não sendo suficiente apenas a disposição contida no mencionado artigo para que se estenda à CSLL as regras previstas no IRPJ acerca da dedutibilidade/indedutibilidade daquela despesa.

Nesta conformidade de entendimentos, enquanto o acórdão recorrido manteve a indedutibilidade, para fins de CSLL, da despesa relativa às multas da ANATEL, os acórdãos paradigmas, por sua vez, cancelaram os lançamentos de CSLL relativos às despesas que, naqueles casos, haviam sido consideradas indedutíveis com base na aplicação do mencionado dispositivo legal. Deve ter seguimento o recurso, portanto, com relação a este ponto.

Com a devida vênia, discordo do entendimento da autoridade que deu seguimento ao recurso.

Para o conhecimento do recurso especial de divergência, não basta a oposição interpretativa quanto a um determinado dispositivo legal, é necessário que os acórdãos (recorrido e paradigmas) tratem da mesma matéria.

Enquanto o acórdão recorrido trata de dedutibilidade de multas aplicadas pela ANATEL, os dois paradigmas dizem respeito à dedutibilidade de amortização de ágio. Vejamos trechos mais amplos das ementas dos acórdãos paradigmas:

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. (AC 9101-002310)

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. (AC 1301-001.893)

Apesar de os acórdãos (recorrido e paradigmas) dizerem respeito a critério de dedutibilidade de despesas na base de cálculo da CSLL e terem se esteado no mesmo dispositivo legal, não tratam da mesma matéria, pois se referem a despesas de natureza jurídica bem diferentes entre si.

Desse modo, a interpretação adotada pelos paradigmas não leva necessariamente à conclusão de que as multas aplicadas pela ANATEL são dedutíveis da base de cálculo da CSLL. O fundamento jurídico, em relação ao qual se caracterizou a divergência de interpretação, foi suficiente para a decisão atacada, mas sua negativa não leva a uma conclusão oposta. Mesmo que se acatasse a interpretação dos paradigmas de que o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 não é aplicável para fins de se aferir as regras de dedutibilidade das despesas na qualificação da base de cálculo da contribuição, seria necessário ainda analisar o direito aplicável a esse tipo de despesa, o que não foi promovido pelos acórdãos paradigmas.

Assim, voto por **não conhecer** o recurso especial em relação à dedutibilidade das multas da ANATEL na base de cálculo da CSLL.

Segunda matéria – concomitância de multa isolada com multa de ofício

O despacho que admitiu o seguimento do recurso apresentou a seguinte fundamentação:

A recorrente prossegue com uma minuciosa exposição da divergência arguida, mediante o confronto com relação a cada um dos paradigmas. Entretanto, para fins da análise do preenchimento dos requisitos para a admissibilidade do recurso, entendo já ser suficiente o quanto acima transcrito, sendo possível verificar-se haver divergência jurisprudencial entre os acórdãos.

Registro que identifiquei a existência de uma peculiaridade que, sob outras circunstâncias, poderia eventualmente dar ensejo ao entendimento de que a divergência jurisprudencial não estaria adequadamente configurada, entretanto, tal peculiaridade não constituiu, no contexto do voto condutor do acórdão recorrido, fator relevante para a decisão proferida, de sorte que, ao fim e ao cabo, restou suficientemente demonstrada pela recorrente, a meu sentir, a divergência jurisprudencial entre as decisões.

Explico.

É que, no caso do acórdão recorrido, trata-se de exigências de multa isolada relativas a períodos de apuração posteriores à Lei 11.488/2007, a qual alterou a redação do dispositivo legal atinente às referidas multas isoladas (no caso, as exigências são relativas aos anos calendários de 2008 a 2011), enquanto que, no caso dos acórdãos paradigmas, as exigências são relativas a períodos de apuração anteriores à Lei 11.488/2007 (no caso do acórdão 1102-001.286, relativas ao ano calendário de 2004, e, no caso do acórdão 9101- 001.771, relativas aos anos calendários de 2000 a 2004).

Entretanto, conforme dito, no contexto do voto condutor do acórdão recorrido, a alteração legislativa provocada pela Lei 11.488/2007, ao dar nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não teve qualquer relevância para a definição da hipótese de incidência da multa isolada sobre as estimativas não recolhidas, além do fato de apenas ter reduzido o percentual da multa aplicável ao caso.

É o que se confirma no seguinte excerto do voto condutor, verbis (sublinhados acrescidos, negrito do original):

“O objetivo do preceito contido no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (com as alterações legislativas supervenientes, inclusive) foi o de assegurar o recolhimento antecipado e evitar o não pagamento da estimativa mensal de IRPJ e CSLL no curso do ano-calendário e reconhecer que a base de cálculo da multa isolada sempre foi, mesmo antes das alterações legislativas, o próprio valor da estimativa que deixou de ser paga.

Nesse contexto, a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, elaborada a partir da vigência MP 351, de 2007 e da Lei nº 11.488, de 2007, ao instituir um percentual distinto e menos gravoso em relação ao aplicável ao descumprimento da obrigação tributária principal (IRPJ e CSLL devidos na apuração anual) apenas veio aperfeiçoar o preceito normativo acerca da incidência da multa isolada, por falta de recolhimento das estimativas mensais, explicitando o seu caráter de obrigação acessória.

*Sob a vigência da redação original da Lei nº 9.430, de 1996, e ainda atualmente, com a redação da Lei nº 11.488 de 2007, a multa isolada deve ser aplicada à pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, e **optante pelo pagamento do IRPJ e da CSLL, em cada mês, determinados sobre bases de cálculo estimadas**, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ ou a CSLL mensalmente devidos; e deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ e da CSLL, mensalmente devida e não recolhida.”*

Neste contexto, portanto, com os esclarecimentos acima, concluo que deve ter seguimento o recurso, também, com relação a este ponto.

Adoto, no seu inteiro teor, a fundamentação do despacho como razão de decidir e voto por conhecer do recurso nessa parte.

Terceira matéria – juros sobre multa de ofício

Nos termos do art. 67, § 3º, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015:

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

A súmula CARF nº 108, aprovada em 03/09/2018, possui o seguinte enunciado:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Desse modo, como terceira matéria é relativa a entendimento já sumulado, voto para não conhecer do recurso nessa parte.

MÉRITO

Em razão da decisão colegiada que negou conhecimento em relação a todas as matérias, resta prejudicada minha análise de mérito.

CONCLUSÃO

Em face do exposto, voto para por não conhecer o recurso em relação às matérias “dedutibilidade de multas da ANATEL na base de cálculo da CSLL” e “juros sobre multa de

ofício” e para conhecer a matéria relativa à “concomitância da multa isolada com a multa de ofício”. Em face da decisão colegiada, que negou conhecimento de todas as matérias, deixo de votar o mérito do recurso.

(documento assinado digitalmente)

GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES - Relator

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada.

O I. Relator restou vencido em seu entendimento favorável ao conhecimento da 2ª matéria. A maioria do Colegiado compreendeu que a divergência jurisprudencial não estaria caracterizada em razão de os acórdãos comparados analisarem contextos legislativos distintos.

Consoante consignado desde o exame de admissibilidade do recurso especial da Contribuinte:

Registro que identifiquei a existência de uma peculiaridade que, sob outras circunstâncias, poderia eventualmente dar ensejo ao entendimento de que a divergência jurisprudencial não estaria adequadamente configurada, entretanto, tal peculiaridade não constituiu, no contexto do voto condutor do acórdão recorrido, fator relevante para a decisão proferida, de sorte que, ao fim e ao cabo, restou suficientemente demonstrada pela recorrente, a meu sentir, a divergência jurisprudencial entre as decisões.

Explico.

É que, no caso do acórdão recorrido, trata-se de exigências de multa isolada relativas a períodos de apuração posteriores à Lei 11.488/2007, a qual alterou a redação do dispositivo legal atinente às referidas multas isoladas (no caso, as exigências são relativas aos anos calendários de 2008 a 2011), enquanto que, no caso dos acórdãos paradigmas, as exigências são relativas a períodos de apuração anteriores à Lei 11.488/2007 (no caso do acórdão 1102-001.286, relativas ao ano calendário de 2004, e, no caso do acórdão 9101-001.771, relativas aos anos calendários de 2000 a 2004).

Entretanto, conforme dito, no contexto do voto condutor do acórdão recorrido, a alteração legislativa provocada pela Lei 11.488/2007, ao dar nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não teve qualquer relevância para a definição da hipótese de incidência da multa isolada sobre as estimativas não recolhidas, além do fato de apenas ter reduzido o percentual da multa aplicável ao caso.

Ocorre que o voto condutor do acórdão recorrido, ao afirmar que as *alterações legislativas* promovidas a partir da Medida Provisória nº 351/2007 no art. 44 da Lei nº 9.430/96 não evidenciam, *exceto em relação ao percentual a ser aplicado nos casos de multa isolada, qualquer alteração substancial nos dispositivos no que tange à hipótese de incidência e à base de cálculo da penalidade em apreço*, apenas adota argumento de reforço em favor do cabimento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas nas circunstâncias ali sob análise, já no novo cenário legislativo instaurado a partir daquelas alterações. Tanto o é que o voto condutor do acórdão recorrido se estende em demonstrar a validade da exigência sob outros ângulos de análise:

O objetivo do preceito contido no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (com as alterações legislativas supervenientes, inclusive) foi o de assegurar o recolhimento antecipado e evitar o não pagamento da estimativa mensal de IRPJ e CSLL no curso do ano-calendário e reconhecer que a base de cálculo da multa isolada sempre foi, mesmo antes das alterações legislativas, o próprio valor da estimativa que deixou de ser paga.

Nesse contexto, a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, elaborada a partir da vigência MP 351, de 2007 e da Lei nº 11.488, de 2007, ao instituir um percentual distinto e menos gravoso em relação ao aplicável ao descumprimento da obrigação tributária principal (IRPJ e CSLL devidos na apuração anual) apenas veio aperfeiçoar o preceito normativo acerca da incidência da multa isolada, por falta de recolhimento das estimativas mensais, explicitando o seu caráter de obrigação acessória.

Sob a vigência da redação original da Lei nº 9.430, de 1996, e ainda atualmente, com a redação da Lei nº 11.488 de 2007, a multa isolada deve ser aplicada à pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, e optante pelo pagamento do IRPJ e da CSLL, em cada mês, determinados sobre bases de cálculo estimadas, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ ou a CSLL mensalmente devidos; e deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ e da CSLL, mensalmente devida e não recolhida.

Tem-se assim que a multa isolada em questão, que decorre da falta ou insuficiência de pagamento mensal das estimativas devidas no curso do ano-calendário, é aplicada em função do descumprimento de uma obrigação tributária acessória (falta de recolhimento de antecipações obrigatórias), e é completamente autônoma em relação à obrigação tributária principal a ser constituída, ou não, no final do período.

Não é demais lembrar que a obrigação tributária principal, na definição da doutrina, é a “obrigação de dar” (pagar) o tributo devido, ou seja, é o “dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei”⁵, enquanto as obrigações acessórias revestem-se de clara natureza de “obrigação de fazer” e “obrigação de não fazer”, vale exprimir, são, como o próprio nome diz, “acessórias ao principal”, que é o compromisso do contribuinte pagar o encargo tributário devido, constituindo-se, no fundo, em “obrigações meramente instrumentais, simples deveres burocráticos que facilitam o cumprimento das obrigações principais”¹.

Neste raciocínio, a estimativa mensal não pode ser considerada propriamente um “tributo” devido, a ser extinto, por pagamento (modalidade de extinção da obrigação e do crédito tributário, prevista no art. 156, I do CTN), mas apenas uma “antecipação estimada” do tributo, a ser apurado como devido, ou não, ao final do período de apuração, que é devida e deve ser recolhida apenas para validar uma determinada sistemática de tributação de livre opção do contribuinte, qual seja: o Lucro Real Anual.

Pois bem, justamente porque a estimativa não é exigível como obrigação principal (tributo) é que foi instituída uma multa isolada (ou seja, exigida sem que o principal fosse exigido), para penalizar as pessoas jurídicas que, apesar de optantes pela sistemática de apuração do Lucro Real Anual, descumprem, no curso do ano-calendário, a obrigação de apuração e recolhimento das antecipações mensais obrigatórias, requisito imperativo, nos termos da legislação em vigor.

O único instrumento de que dispõe o Fisco para sancionar o descumprimento do dever de antecipar o IRPJ/CSLL devidos mensalmente pelas pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Real Anual, é a aplicação da multa isolada.

Conclui-se daí que, além de distintas naturezas jurídicas, são completamente autônomas as obrigações tributárias, relativas às antecipações mensais devidas a título de estimativas, e as relativas ao IRPJ e a CSLL devidos ao final do período de apuração anual, e tal autonomia encontra eco nas próprias disposições legislativas, quando se referem à incidência da multa isolada, ainda que apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL no período, de modo que a multa isolada é sempre exigível,

¹ ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado, 4ª. ed. São Paulo: Método, 2010.

desde que apurada falta/insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, sendo irrelevante a apuração de tributo devido no ajuste anual.

Nesta linha, excetuados os casos abrangidos pela Súmula CARF nº 105, aqui inaplicável, posto que relativos a fatos geradores ocorridos a partir de 2008, é indubitoso que a multa isolada tem pertinência e deve ser exigida de ofício, quando exteriorizados os pressupostos fáticos para tal.

Nestes termos, ao reconhecer que o novo cenário legislativo estabeleceu um percentual menos gravoso para cálculo da penalidade, e ter em conta o descumprimento da obrigação de antecipar os valores devidos mensalmente, o voto condutor do acórdão recorrido menciona que a alteração *veio aperfeiçoar o preceito normativo acerca da incidência da multa isolada*, apesar de não se vislumbrar, nesta inovação *qualquer alteração substancial*. Ou seja, reconhecido está que houve um aperfeiçoamento da legislação, e este aspecto já prejudica eventual comparação com outros julgados que, apreciando contexto legislativo anterior, não analisaram os efeitos deste aperfeiçoamento.

Apenas sob esta ótica já seria possível descartar os paradigmas nº 1102-001.286 e 9101-001.771, que tiveram em conta exigências até o ano-calendário 2004.

Para além disso, porém, observa-se que o paradigma nº 1102-001.286 sequer traz qualquer extensão do entendimento lá expresso para alcançar ocorrências posteriores à alteração legislativa. O voto condutor do referido julgado se limita a afirmar a jurisprudência que deu ensejo à Súmula CARF nº 105, cujo texto refere, apenas, o art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430/96, no qual antes se situava a penalidade isolada, que passou a figurar no art. 44, inciso II, alínea “b” da mesma Lei, depois da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351/2007. Veja-se:

O CARF possui entendimento consolidado a respeito da legitimidade da sua exigência na hipótese de não recolhimento tempestivo de tributos apurados sob o regime de estimativa mensal. Contudo, tal exigência não deve ser admitida em toda e qualquer hipótese.

A exigência da multa de lançamento de ofício isolada, sobre diferenças de IRPJ e CSLL não recolhidos mensalmente, somente se justifica se operada no curso do próprio ano-calendário ou, se após o seu encerramento, se da irregularidade praticada pela contribuinte (falta de recolhimento ou recolhimento a menor) resultar prejuízo ao fisco, como a insuficiência de recolhimento mensal frente à apuração, após encerrado o ano-calendário, de tributo devido maior do que o recolhido por estimativa. Veja-se, nesse sentido, ementas de v. acórdãos proferidos pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, verbis:

CSLL – MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – TRIBUTO APURADO INFERIOR AO VALOR CALCULADO POR ESTIMATIVA. O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 determina que a multa de ofício seja calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, grandeza que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. Na apuração do lucro real anual, o tributo devido pelo contribuinte só é conhecido ao final do período de apuração quando ocorre a aquisição de renda pelo contribuinte - fato gerador do Imposto sobre a Renda. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando o valor do cálculo estimado ultrapassa o tributo devido na escrita fiscal ao final do exercício. (CSRF, Primeira Turma, Processo n. 10680.005834/2003-12, Relator Marcos Vínicius Neder de Lima, Acórdão 105-139794)

No mesmo sentido:

CSLL – MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício

deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a empresa recolhe, ao longo do ano, valor superior ao apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício. Recurso especial provido. (CSRF, Primeira Turma, Processo n. 10665.001042/99-48, Ac. 108-133750, Rel.: Marcos Vinícius Neder de Lima)

No mesmo sentido:

RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA - MULTA ISOLADA LANÇAMENTO DEPOIS DE ENCERRADO O ANO CALENDÁRIO: Encerrado o período anual da apuração, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência efetivamente devida, apurada com base no balanço anual, revelando-se improcedente a cominação de multa, mormente se o contribuinte optou, antes da ação fiscal, em incluir a referida no REFIS. (CSRF, 10140.001362/2002-47, Ac. 107-133806, José Henrique Longo)

No mesmo sentido:

IRPJ – RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA – MULTA ISOLADA – LANÇAMENTO DEPOIS DE ENCERRADO O ANO-CALENDÁRIO: Encerrado o período anual de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido, apurado com base no lucro real, em declaração de rendimentos apresentada tempestivamente, revelando-se improcedente a cominação de multa sobre eventuais diferenças se o imposto recolhido antecipadamente superou o efetivamente devido. Recurso especial negado. (CSRF, Primeira Turma, Ac. 103-124926, Rel.: José Carlos Paussuelo, Processo n. 10280.009389/99-26)

Também é entendimento assente em seara administrativa o de que é ilegítima a aplicação concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre bases estimadas e da multa de ofício lançada conjuntamente com o montante principal do imposto, quando ambas tiverem por base o mesmo fato apurado em procedimento fiscal. Verbis:

“MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - MESMA BASE DE CÁLCULO - A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo. Recurso especial negado. (Processo n. 10510.000679/2002-19, Recurso n. 106-131314, Ac. CSRF/01-04.987, Primeira Turma, Relator: Leila Maria Scherrer Leitão, 15/06/2004)

Do exame dos autos verifica-se que no ano-calendário lançado houve autos de infração de IRPJ com multa de ofício e autos de infração de multas isoladas por não recolhimento sobre bases estimadas por conta dos mesmos fatos. Nesse sentido, considerando-se a concomitância entre as penalidades de ofício, impõe-se a manutenção do afastamento das multas isoladas aplicadas no caso dos autos.

Destaque-se, por fim, que a discussão em referência não comporta maiores controvérsias, ante a edição da Súmula n. 105 do CARF, do seguinte teor, verbis:

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

Por tais fundamentos, orienta-se voto no sentido de conhecer do recurso voluntário interposto para rejeitar o pedido de suspensão do processo e, no mérito, dar-lhe parcial

provimento para cancelar a exigência da multa isolada por não recolhimento de estimativas.

De igual forma é a condução presente no Acórdão nº 9101-001.771, que analisa exclusivamente a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/96:

Nesta linha de raciocínio entendo que a razão está com a decisão recorrida, isto porque depois de encerrado o ano-calendário objeto da penalidade, havendo ou não base tributável em 31/12, não há como subsistir tal exigência, já que os dispositivos legais previstos nos incisos III e IV, § 1º, art. 44, da Lei 9.430, de 1996, em sua versão original, têm como objetivo obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao recolhimento mensal de antecipações de um provável Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, que poderá ser devido ao final do ano-calendário.

A Lei nº 9.430, de 1996, que autoriza a aplicação da multa isolada, se manifesta da seguinte forma:

[...]

Importante afirmar que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, eis que, juridicamente, o fato gerador do tributo só será tido por ocorrido ao final do período anual (31/12). O valor do lucro – base de cálculo do tributo só será apurado por ocasião do balanço no encerramento do exercício, momento em que são compensados os valores pagos antecipadamente em cada mês sob bases estimadas e realizadas outras deduções desautorizadas no cálculo estimado.

A lógica do pagamento de estimativas é, portanto, de antecipar, para os meses do ano-calendário respectivo, o recolhimento do tributo que, de outra forma, apenas seria devido ao final do exercício (em 31/12). Sob o sistema de estimativa mensal, permite-se a redução dos pagamentos mensais caso o resultado tributável seja reduzido ou aumentado ao longo do ano-calendário, desde que evidenciado por balancetes de suspensão (art. 29 da Lei nº 8.981/94). Assim, via de regra, o tributo sob a forma estimada não será devido antecipadamente em caso de inexistência de lucro tributável.

Assim, não tenho dúvidas que é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa, e sendo assim, a penalidade só poderá ser exigida durante o ano-calendário em curso, tendo em vista que, com a apuração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou Contribuição Social sobre o Lucro Líquido efetivamente devido ao final do ano-calendário (31/12), desaparece a base impositiva daquela penalidade (antecipações), pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado que a justifique.

Ora, com o encerramento do ano-calendário objeto das antecipações, surge, a partir daí, uma nova base impositiva, ou seja, a base que irá suportar o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário, surgindo assim à hipótese da aplicação, tão-somente, do inciso I, § 1º do referido artigo, caso o tributo não seja pago no seu vencimento e apurado *ex-officio*, mas jamais a aplicação concomitante da penalidade prevista nos incisos III e IV, do § 1º do mesmo diploma legal, até porque a dupla penalidade afronta o disposto no artigo 97, V, c/c o artigo 113 do Código Tributário Nacional, que estabelece apenas duas hipóteses de obrigação de dar, sendo a primeira ligada diretamente à prestação de pagar tributo e seus acessórios, e a segunda relativamente à obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas pecuniárias por descumprimento de obrigação acessória.

No presente caso, conforme se depreende dos autos, o auto de infração foi lavrado após o encerramento dos anos-calendário objeto do lançamento, portanto, quando já apurada a base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro líquido efetivamente devido nos períodos.

Logo, embora a contribuinte não tenha antecipado ou tenha antecipado a menor o tributo nos anos-calendário questionado, o fato é que a exigência da referida penalidade somente foi consubstanciada após os anos-calendário questionados, portanto, quando já

conhecida a respectiva base de cálculo e o imposto e a contribuição efetivamente devidos, porquanto, impossível, coexistir num determinado momento (ocasião do lançamento), duas bases de cálculo para uma mesma exação, ou seja, uma com base nas estimativas mensais e outra ao final do ano-calendário.

Esta matéria já tem jurisprudência formada neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e com decisão favorável ao sujeito passivo e entre outros acórdãos, podem ser transcritas as seguintes ementas:

[...]

Assim, o acórdão recorrido encontra-se em consonância com a iterativa jurisprudência desta Corte, no sentido de que a exigência da multa isolada sobre diferenças de CSLL não recolhidas mensalmente somente se justifica se operada no curso do próprio ano-calendário.

Frente a estas interpretações da legislação tributária limitadas ao contexto existente antes das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351/2007, não é possível inferir se os Colegiados que editaram os paradigmas concluiriam, como expresso no recorrido, que a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas concomitantemente com a multa proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual encontra amparo na redação alterada do art. 44 da Lei nº 9.430/96. No caso específico, não é possível cogitar se a alteração reconhecida pelo Colegiado *a quo* seria interpretada como *substancial* no ponto em que os Colegiados que editaram o paradigma consideraram aquela exigência concomitante incompatível.

Os acórdãos comparados, portanto, se distinguem em ponto determinante para a solução da questão posta. Em tais circunstâncias, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Por tais razões, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte na 2ª matéria (concomitância de multa isolada com multa de ofício).

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira acompanhou o I. Relator em sua conclusão contrária ao conhecimento do recurso especial da Contribuinte na 1ª matéria, concernente à dedutibilidade de multas na base de cálculo da CSLL.

Isto porque a irresignação da Contribuinte foi limitada à afirmação, no acórdão recorrido, de que o art. 57 da Lei nº 8.981/95 validaria a glosa das multas também na base de cálculo da CSLL, e a fundamentação para a manutenção da exigência teve em conta, também, outras disposições legais, como se vê no excerto a seguir transcrito:

Não se trata de aplicação de analogia, mas, sim, de considerar que o dispêndio gerado por operações que violem as regras de dedutibilidade do IRPJ não pode reduzir o lucro líquido que é, também, a base de cálculo da CSLL com os ajustes previstos na sua legislação específica.

Aliás, a própria recorrente assenta que “a disposição legal acima transcrita [art. 57, da Lei nº 9.065/95] apenas determina que as metodologias de apuração e de pagamento sejam iguais às do IRPJ”.

Ora, pois é exatamente disto que se cuida: metodologia de apuração dos tributos, ou seja, um “caminho pelo qual se atinge um objetivo”, um “modo de proceder”², diga-se, uma linha de procedimento que, partindo de uma mesma premissa, com sustento na mesma estrutura, atinge um mesmo fim.

Nesta ordem, quando o legislador inseriu no ordenamento jurídico o art. 57, da Lei nº 8.981/95, depois alterado pela Lei nº 9.065/95³, quis dizer exatamente o que lá está escrito: que à CSLL aplicam-se as mesmíssimas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ. Nem mais, nem menos.

Por que, afinal, o que é “apuração” e o que é “pagamento” se não a forma como se mensura o quantum devido e o montante que será recolhido.

Imaginar-se diversamente é dar azo a abstrato exercício interpretativo não congruente com o que está explícito na norma substantiva.

Além disso, o art. 13 da Lei nº 9.249/95⁴, quando trata das despesas indedutíveis das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL, é taxativo ao dispor que tais vedações de dedutibilidade se aplicam independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.502/64, justamente a base legal do art. 299 do RIR/99, ou seja, a questão da necessidade da despesa para fins de dedução também se aplica à CSLL.

² Cf. Aurélio

³ 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, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta lei. (redação original – Lei nº 8.981/95)

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)

⁴ 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: [...]

Como consequência, afasto as arguições da recorrente de que os lançamentos da CSLL tenham tido suporte em Instrução Normativa (no caso, a IN SRF nº 390/2004) e por isso sem embasamento legal.

[...]

E este aspecto é relevante porque, ao contrário do paradigma nº 9101-002.310, que tratou apenas da extensão, à base de cálculo da CSLL, das regras de adição da amortização de ágio ao lucro real, o paradigma nº 1301-001.893 também teve em conta glosas de multas fiscais na base de cálculo da CSLL, mas analisadas sob o questionamento genérico, relatado no paradigma, de que *o art. 41, §5º, da Lei nº 8.981/1995, que impede que tais multas sejam tidas como despesa operacional, cinge-se ao IRPJ, não podendo ser estendido à CSLL.*

Embora a Contribuinte não tenha indicado ser esta, especificamente, a parte do segundo paradigma que evidenciaria a divergência, limitando-se a transcrever parte da ementa que refere a inexistência de identidade entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, vale adicionar que, examinando especificamente a afirmação de ineditabilidade de despesas com multas na base de cálculo da CSLL, o outro Colegiado do CARF, sem adentrar a aspectos como a desnecessidade da multa aqui glosada e que atrai a aplicação do art. 47 da Lei nº 4.502/64 e o art. 13 da Lei nº 9.249/95, decidiu que:

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

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

A ineditabilidade das multas por infrações fiscais foi trazida pelo § 5º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, dispositivo que não foi citado na peça acusatória.

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

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

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

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

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

Estivesse o recorrido pautado, tão só, no art. 57 da Lei nº 8.981/95, e seria possível aventar alguma cogitação de o Colegiado que proferiu o segundo paradigma não encampar esta decisão, diante da premissa nele expressa de que a restrição do art. 41, §5º da Lei nº 8.981/95 somente se referiu ao lucro real. Contudo, a glosa analisada no recorrido sequer teve em conta multa por infrações fiscais, cuja dedutibilidade é tratada no art. 41, §5º da Lei nº 8.981/95, mas sim multa de natureza não tributária, cuja glosa foi, desde o início, fundamentada no art. 299 do RIR/99 e assim suscitou a invocação do art. 13 da Lei nº 9.249/95, sob o entendimento de que ele estende o art. 47 da Lei nº 4.502/64 (base legal do art. 299 do RIR/99) à apuração da CSLL. Para maior clareza, vale a transcrição deste ponto do Termos de Verificação Fiscal:

As multas decorrentes de infração às normas de natureza não tributária, tais como as decorrentes de regras estabelecidas pelas agências reguladoras, embora não se caracterizem como fiscais, são indedutíveis na determinação do lucro real por não se enquadrarem no conceito de despesa operacional dedutível para fins do imposto de renda e não atenderem ao disposto no art. 299 do RIR/1999, que condiciona a dedutibilidade das despesas a que elas sejam necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (PN CST nº 61, de 1979, item 5).

Daí a insuficiência do recurso especial interposto pela Contribuinte para controverter a dedutibilidade de multas de natureza não tributária no âmbito da CSLL. Veja-se que em seus fundamentos para reforma o recorrido a Contribuinte se estende em demonstrar a intrínseca relação do gasto com suas atividades operacionais, em interpretação da legislação tributária que não encontra qualquer referência nos paradigmas indicados.

Estes os fundamentos, portanto, para concordar com a conclusão do I. Relator e NÃO CONHECER do recurso especial da Contribuinte também na 1ª matéria apresentada.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA