



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

Processo n° 19740.720238/2009-66
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1202-00.782 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 10 de maio de 2012
Matéria Dedução tributos suspensos na CSLL. Multa isolada.
Recorrente SUL AMÉRICA CIA. NACIONAL DE SEGUROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

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

Tributos ou contribuições com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151 do CTN, são indedutíveis para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. Precedentes da CSRF.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

A incidência de multa isolada aplicável na hipótese de falta de pagamento das estimativas mensais de CSLL não elide a aplicação concomitante de multa de ofício calculada sobre diferenças de CSLL devidas na apuração anual.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário quanto a matéria dedutibilidade na base de cálculo da CSLL dos tributos com exigibilidade suspensa, vencidos os conselheiros Nereida de Miranda Finamore Horta e Meigan Sack Rodrigues. Pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso a respeito da exigência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, vencidos os conselheiros Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto e Meigan Sack Rodrigues. Ausente momentaneamente o conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno, substituído pela conselheira Meigan Sack Rodrigues.

(assinado digitalmente)

Nelson Lósso Filho - Presidente

Processo nº 19740.720238/2009-66
Acórdão n.º **1202-00.782**

S1-C2T2
Fl. 2

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Nelson Lósso Filho, Carlos Alberto Donassolo, Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto, Orlando José Gonçalves Bueno e Viviane Vidal Wagner.

CÓPIA

Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado em face de decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação contra auto de infração de IRPJ e CSLL.

Por bem descrever os elementos constantes do processo, reproduzo textualmente o relatório da decisão recorrida, abaixo:

Trata o processo de auto de infração eletrônico lavrado pela Delegacia Especial de Instituições Financeiras no Rio de Janeiro, Deinf/RJ, exigindo da Interessada, acima identificada, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, (CSLL), no valor de R\$2.815.902,85, e Multa isolada no valor de R\$1.761.138,32. A CSLL lançada foi acrescida de multa de ofício de 75%, e juros de mora calculados até 30.11.2009.

A descrição dos fatos no auto de infração, aponta que houve duas infrações: a glosa de despesas não dedutíveis, Lei nº.9.249/95; e falta de recolhimento de CSLL sobre a base estimada.

Conforme termo de verificação, o lançamento decorreu de redução do Lucro Contábil de valores do PIS, COFINS, IPTU, juros e variações correlatos, não pagos por estarem sendo questionados judicialmente, e indevidamente declarados como despesa operacional, conforme demonstrado na página 11, do termo de verificação, e na planilha de fls.219.

Em decorrência, foi lançada a multa isolada pelo não recolhimento das estimativas correspondentes aos trimestres em que foram glosadas as despesas acima mencionadas. A base de cálculo está demonstrada às fls.220.

Em decorrência da ação fiscal, foi preenchido o respectivo formulário FACS, que refere-se à alteração da base de cálculo negativa da CSLL. A base legal está no termo de verificação e no auto de infração.

Inconformada com o crédito tributário originado da ação fiscal, do qual tomou ciência em 04.12.2009, a Interessada apresenta em 05.01.2010, sua impugnação instruída por documentos, no qual argui:

- os valores referentes às Provisões para PIS e COFINS diferidos já haviam sido espontaneamente adicionados, conforme comprova a parte A do LALUR ora anexada (doc. 5);*
- o ponto de partida para apuração da base da CSLL é o lucro líquido do exercício que inclui as referidas despesas que, contabilmente, devem seguir o regime de competência;*

- desta forma, a Base de Cálculo da CSLL é diferente do Lucro Real, pois, nem todos os ajustes ao lucro prescritos na legislação do IRPJ foram reproduzidos na legislação da CSLL, portanto, não há base legal para este lançamento, pois, a Lei nº.7.689, de 1988, que rege a CSLL, não prevê esta adição;*
- os valores que devem compor a base de cálculo da contribuição Social são aqueles expressamente previstos na lei que a institui, neles não se incluem as despesas indedutíveis relativas a tributos com a exigibilidade suspensa;*
- as Leis 8.034, de 1990, e 8.981, de 1995, versam sobre lucro real e não sobre a base de cálculo da CSLL;*
- o parágrafo único, do artigo 50, da Instrução Normativa nº. 390, de 2004, não encontra apoio no artigo 57 da Lei nº. 8.981/95;*
- a Solução de Consulta nº. 186, de 11.08.2000, da Divisão de Tributação da SRRF da 8ª Região Fiscal e os atos declaratórios mencionados pela Fiscalização não têm base legal, sendo ilegais;*
- é impróprio exigir recolhimento da CSLL com amparo no artigo 41 da Lei nº 8.981/95, pois a restrição nele imposta diz respeito apenas à determinação do lucro real;*
- os tributos devem ser contabilizados como despesas no momento da ocorrência dos respectivos fatos geradores, como definidos nas respectivas leis de regência, tendo como contrapartida lançamento a crédito de conta representativa de obrigação, e não de provisão;*
- a suspensão do crédito tributário tem apenas o efeito de impedir provisoriamente a prática de atos tendentes à sua cobrança por parte da Fazenda Pública, enquanto não resolvido o litígio administrativo ou judicial, portanto, não há que se falar que constituam provisão;*
- publicada a lei, ainda que o contribuinte a entenda inconstitucional, o tributo nela previsto passa a ser rigorosamente devido, investindo-se o sujeito ativo da obrigação (União, Estados, DF ou Municípios) nos poderes para exigir seu cumprimento mediante execução forçada do patrimônio da pessoa nela indicada como sujeito passivo;*
- logo, quando o contribuinte propõe ação reivindicando ver declarada a inconstitucionalidade de dispositivo da lei tributária, como foi o caso, até que o direito postulado seja reconhecido em caráter definitivo, e se isso vier a acontecer, a obrigação tributária resultante do ato legal contestado nasceu e tornou-se prontamente certa, pois todos os seus elementos, inclusive a dimensão do seu objeto (montante do crédito tributário), já estarão definidos naquela lei;*

- portanto, o registro contábil no passivo, em contrapartida de conta de resultado, do crédito tributário cuja exigibilidade esteja suspensa em decorrência de concessão de medida liminar ou depósito judicial do seu montante integral em processo no qual o sujeito passivo alega a inconstitucionalidade da lei que o instituiu não reveste a natureza de provisão, configurando, sim, uma obrigação presente;

- transcreve na impugnação conceito de “Provisão” contido no Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações - FIPECAFI, Quinta Edição, 2000, Editora Atlas, nas páginas 257/258;

- apenas poderia ser considerado como provisão se, sem discutir a constitucionalidade da legislação, mas discordando de fatos aduzidos ou de interpretação dada à matéria tributária em lançamento de ofício, a pessoa jurídica que o impugnou ou o enfrentou judicialmente decide, de maneira conservadora, registrar contabilmente no passivo o crédito tributário exigido;

- este entendimento está no Pronunciamento NPC n.º 22, do IBRACON, aprovado pela Deliberação n.º 489/2005, da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), e em outros atos interpretativos;

- ainda que assim não fosse, conforme comprovam os demonstrativos e registros contábeis da escrituração, docs.3, 4, 7 e 8, ocorreu mera postergação, e não falta de pagamento, uma vez que, no prazo estabelecido no parágrafo 2º, do artigo 63 da Lei n.º 9.430/96, efetuou o recolhimento do montante dos créditos tributários devidos à União Federal, deduzidos os valores referente ao PIS apurado nos meses de março e abril, que havia sido depositados judicialmente antes da concessão da medida liminar, mas integralmente convertidos em renda da União em 25-08-2009, após o trânsito em julgado, e depositou judicialmente o IPTU;

- naqueles documentos verifica-se que em março de 2007, quando transitou em julgado a decisão referente à ação do PIS, recolheu aos cofres públicos a dita contribuição devida nos termos daquele veredicto e baixou a crédito de conta do resultado do exercício o saldo da conta do passivo representativa daquela obrigação tributária, no qual está incluída a parcela tributada no auto de infração ora impugnado, que, a partir de então, poderia ser excluída do lucro líquido, para determinar a base de cálculo da CSLL e, - em junho do mesmo ano, por efeito do trânsito em julgado da decisão referente à COFINS baixou a crédito de conta de resultado do exercício a parcela do saldo da rubrica representativa da obrigação tributária relativa à dita contribuição em que restou vencedora, computando-a na base de cálculo da CSLL;

- requereu a conversão em renda da União dos depósitos judiciais correspondentes aos valores que restou vencida, o que ocorreu em julho do mesmo ano (doc.02), extinguindo aquela obrigação que, dessa forma, não estava mais com sua

exigibilidade suspensa, tornando-se dedutível na apuração da base de cálculo da CSLL, podendo ser excluída do lucro líquido naquele período de apuração;

- se deixou de adicionar ao resultado do ano-calendário de 2004 (período-base de competência), para determinar a base da CSLL, despesas relativas à contribuição para o PIS e à COFINS cuja exigibilidade estava suspensa, em março, junho e julho de 2007, cessaram essas suspensões e aquelas obrigações foram extintas por pagamento ou conversão de depósitos judiciais em renda da União;

- além disto, parcela do saldo da conta que representava as obrigações foi computada no lucro líquido e submetida à tributação da CSLL;

- assim, somente lhe poderiam ser exigidos de ofício, após adicionar tais valores às bases de cálculo da CSLL, os acréscimos resultantes da postergação;

- depois da apuração do lucro real anual, a base de cálculo da multa isolada só pode ser a diferença entre a contribuição apurada com base no resultado contábil ajustado e a calculada com base em estimativa, conforme já se manifestaram a Câmara Superior de Recursos Fiscais e a 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes;

- a multa isolada sobre diferenças de CSLL não recolhidas mensalmente, somente pode ser feita 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 contribuição devida maior do que a recolhido por estimativa;

- impossibilidade de exigir a multa isolada simultaneamente com multa de lançamento de ofício no valor equivalente a 75% do principal por falta de recolhimento do tributo, pois tal procedimento implica dupla imposição de penalidade sobre um mesmo fato e uma mesma base de cálculo, situação repelida pela ordem jurídica;

- no cálculo da multa isolada, a Fiscalização deixou de deduzir das suas bases de cálculo a quantia equivalente a 30% (trinta por cento) de base negativa da CSLL acumulada de períodos anteriores, como faculta o artigo 16 da Lei n.º 9.065/95, conforme planilha anexa, doc.6.

Em 19-10-2010, a Interessada acostou o Acórdão nº 1103-00.261, proferido pela 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara do CARF e o Acórdão nº 1401-00.058, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara do CARF, nos quais foi acolhida tese idêntica à defendida na sua peça de defesa, fls.397/424.

O acórdão nº 12-34.054, da 8ª Turma da DRJ/RJ1, teve a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2004

CSLL. APURAÇÃO. TRIBUTOS. SUSPENSÃO.

Os lançamentos contábeis de tributos cuja exigibilidade esteja suspensa caracterizam-se como provisões e assim devem ser adicionados na determinação da base de cálculo da CSLL.

MULTA ISOLADA. INCIDÊNCIA.

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, ao prever as infrações por falta de recolhimento de antecipação e de pagamento do tributo ou contribuição (definitivos) sinaliza que não significa duplicidade de tipificação de uma mesma infração ou penalidade. Ao tipificar essas infrações o citado artigo demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e não são excludentes.

Cientificado da decisão em 13/05/2011, o contribuinte, inconformado, interpôs recurso voluntário ao CARF, em 14/04/2011, repisando as razões da impugnação e sustentando, em síntese:

- que a base de cálculo da CSLL é diferente do lucro real;
- que o registro contábil no Passivo, em contrapartida de conta do resultado, do crédito tributário com exigibilidade suspensa por liminar ou depósito judicial em processos em que a recorrente alega inconstitucionalidade de lei que o instituiu não reveste a natureza de provisão, mas, sim, uma obrigação presente e, portanto, dedutível da base da CSLL;
- a impossibilidade de aplicação da multa isolada concomitantemente com multa de ofício;
- que mesmo que os tributos com exigibilidade suspensa fossem efetivamente indedutíveis na determinação da base de cálculo da CSLL, o auto de infração deveria ser cancelado na sua maior parte, por ter ocorrido mera postergação, e não falta de pagamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

Presentes os pressupostos recursais, inclusive o temporal, o recurso merece ser conhecido.

A recorrente se insurge contra a glosa das despesas com tributos com exigibilidade suspensa.

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL foi instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, destinada a financiar a seguridade social. A base de cálculo da CSLL é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, ajustado por algumas exclusões e adições.

Sobre a dedutibilidade de tributo com exigibilidade suspensa da base de cálculo da CSLL, embora o art. 41, §1º, da Lei nº 8.981/95 trate da “determinação do lucro real”, não se referindo à CSLL, tal dispositivo não pode ser interpretado isoladamente.

O regime de competência a que se obrigam as sociedades anônimas exige que apenas sejam registradas despesas incorridas, cuja respectiva exigibilidade deve ser líquida e certa, ainda que não exigível. Ora, é certo que o tributo discutido judicialmente não goza de certeza e liquidez, vez que pode ser objeto de lançamento para prevenir a decadência, mas não pode ser exigido.

Os montantes dos tributos com exigibilidade suspensa por ordem judicial enquadram-se no conceito de provisão, por representarem “valores a desembolsar que, apesar de financeiramente ainda não efetivadas, derivam de fatos contábeis já ocorridos; isto é dizem respeito a [...] prováveis valores a desembolsar originados de fatos já acontecidos (como [...] probabilidade de ônus futuro em função de problemas fiscais já ocorridos...)” (Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, 7ª ed., p. 312/313).

Assim, apenas quando do resultado final da decisão judicial, caso desfavorável, a pessoa jurídica poderá considerar dedutível o valor provisionado, não cabendo deduzir da base de cálculo da CSLL a despesa provisionada, como pretende a recorrente. Nesse caso, devem ser consideradas indedutíveis da base de cálculo da CSLL, em face do que dispõe expressamente o art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95.

A sustentar essa conclusão, a jurisprudência no âmbito do CARF é farta, tendo sido confirmada por recentes decisões da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como se vê abaixo:

*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. (Acórdão nº 9101-00.592, 1ª Turma da CSRF, Sessão de 18 de maio de 2010)

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. DEDUTIBILIDADE DE 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. O mesmo ocorre com a provisão para juros sobre contingências fiscais os quais, por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, devem seguir a norma de dedutibilidade do principal. (Acórdão nº 910101.214, 1ª Turma da CSRF, Sessão de 18 de outubro de 2011)

Assim, no presente caso, por se tratar de mera provisão contábil, correto o acréscimo da provisão não dedutível na base de cálculo da CSLL, nos termos do art. 2º da Lei nº 7.689/88, alterado pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90.

Em razão disso, considero procedente o lançamento nessa parte.

A recorrente se insurge, ainda, contra a multa isolada de 50% aplicada concomitantemente com a multa de ofício de 75%. O recurso nessa parte também não merece prosperar, como se demonstrará.

Nos casos de ausência de recolhimento das estimativas mensais, a Lei nº 9.430/96, art. 44, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, em seu inciso II, prevê a incidência de multa isolada à alíquota de 50% sobre o valor apurado no mês, nos seguintes termos:

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

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.

Enquanto isso, a multa de ofício de 75% é prevista no inciso I do mesmo artigo, consoante redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, como se verificou no caso concreto.

A tese alegada pela recorrente, de que não incide multa isolada por falta de recolhimento de estimativas concomitantemente com a apuração de multa de ofício sobre o tributo apurado ao final do ano calendário, embora adotada por boa parte dos membros deste Conselho, *data venia*, não merece ser reconhecida.

Respeitando as opiniões em contrário, entendo que a legislação é expressa. Sendo a opção pela sistemática das estimativas mensais concedida ao contribuinte como uma faculdade pela Lei nº 9.430/96, em seu art. 2º, uma vez optante, ele estará sujeito às regras daquela sistemática.

A sistemática de recolhimento por estimativas, de caráter facultativo, não tem o condão de equiparar os recolhimentos com uma antecipação do tributo, já que o fato gerador do imposto e da contribuição social apurado anualmente, de natureza complexiva, apenas irá se configurar em 31 de dezembro do ano-calendário em referência.

O legislador instituiu a opção como alternativa à regra de apuração trimestral, mas estipulou que esta traz consequências, na medida em que a falta de recolhimento representa um ato ilícito, caracterizado pelo descumprimento de um dever.

Assim, a falta de recolhimento gera uma infração específica. Pretender equiparar as bases de cálculo da multa isolada e da multa de ofício não parece conforme ao sentido da lei.

Ora, são distintos tributo e multa pela sua própria natureza jurídica. Enquanto um decorre de ato lícito – fato gerador –, o outro decorre da realização de um ato ilícito, comissivo ou omissivo, como é o caso em análise.

Da mesma forma, distingue-se a multa isolada, esta devida nos casos em que for detectada a falta de recolhimento do tributo estimado a cada mês, da multa de ofício incidente sobre o montante do tributo calculado após o encerramento do período de apuração.

Entendo que não há que se confundir a base de cálculo da multa isolada e a base de cálculo de eventual multa de ofício, já que, em caso de opção pela sistemática das estimativas, o tributo não é apurado trimestralmente, mas anualmente, e a base de cálculo da multa isolada é a estimativa mensal calculada a partir da receita bruta. A multa de ofício, por sua vez, incide sobre o imposto ou contribuição efetivamente devidos ao final do período de apuração.

Nesse sentido, a nova redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, que alterou o percentual da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas, de 75% para 50%, veio apenas reforçar essa distinção.

Ademais, a legislação possibilita o não recolhimento de antecipação, desde que apresentado o balancete mensal que comprove que as antecipações recolhidas superam o valor do tributo até aquele momento apurado, o que não implica dizer que a multa isolada prevista no art. 44 inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 não é devida após o encerramento do

período. A determinação legal é clara nesse sentido, ao reafirmar que a multa é devida “*ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*”.

Em outras palavras, a regra é clara: o descumprimento do dever de antecipação deve ser sancionado na forma da lei, independentemente do valor do imposto ou contribuição calculada ao final do exercício, ou mesmo da existência de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa. Fica ressalvada, apenas, a hipótese de apresentação de balancetes de suspensão ou redução que demonstrem que o valor pago já seria maior do que o devido, o que não se verificou no presente caso.

Ademais, para acolher a tese da recorrente, seria necessário afastar regra legal expressa, o que não se inclui na função de julgamento na esfera administrativa, pela impossibilidade de manifestação sobre eventual inconstitucionalidade da legislação tributária, consoante a regra prevista no art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6.03.1972, com a redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.941, de 27.05.2009, e reproduzida no art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22.06.2009.

Nesse sentido, o julgamento da ilegalidade de uma norma sob o argumento de desproporcionalidade necessariamente atrai a apreciação de sua compatibilidade com o texto constitucional, fazendo incidir, na hipótese, o teor da Súmula CARF nº 2: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner