



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

Processo nº 19740.720254/2009-59
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-001.053 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de março de 2013
Matéria CSLL e MULTA ISOLADA
Recorrente SUL AMÉRICA CAPITALIZAÇÃO S/A - SULACAP
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2005

CSLL. 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, não são dedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão.

JUROS E MULTA DE MORA SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA.

A certeza e a liquidez de juros e multa de mora depende diretamente da sorte da obrigação principal, *in casu*, o tributo, logo, se esse ainda não é certo e líquido, por está sendo discutido judicialmente, aqueles ainda não são dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

PROVISÕES PARA CONTINGÊNCIAS TRABALHISTAS. DEPÓSITO JUDICIAL TRABALHISTA. INDEDUTIBILIDADE NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

As provisões visando contingências trabalhistas são valores futuros e incertos que não devem afetar a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, ressalvadas as provisões expressamente previstas em lei.

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. INEXISTÊNCIA.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

O legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro, assim, que estava se referindo ao imposto ou contribuição calculado sobre a base estimada, já que em caso de prejuízo fiscal e base negativa, não há falar em tributo devido no ajuste; que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada; e que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Os membros da Turma acordam, por maioria, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Márcio Frizzo, que dava provimento parcial para afastar a concomitância, relativamente à multa de ofício devida no ajuste e multa isolada por não recolhimento de estimativas, e Paulo Roberto Cortez (relator) que dava provimento parcial em maior extensão, para considerar também a dedutibilidade da base de cálculo da CSLL dos tributos com exigibilidade suspensa, juros de mora e multa de mora. Designado o Conselheiro Alberto Pinto Junior para redigir o voto vencedor.

(Assinado digitalmente)

Eduardo de Andrade - Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez - Relator

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto S. Jr. – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Eduardo de Andrade (Presidente em Exercício), Alberto Pinto Souza Junior, Paulo Roberto Cortez, Marcio Frizzo, Waldir Veiga Rocha e Guilherme Pollastri Gomes da Silva.

Relatório

SUL AMÉRICA CAPITALIZAÇÃO S/A - SULACAP, contribuinte inscrita no CNPJ/MF sob nº 03.558.096/0001-04, com domicílio fiscal na cidade do Rio de Janeiro, Estado do Rio de Janeiro, à Rua da Candelária, nº 60 – 9 Andar – Bairro Centro, jurisdicionada a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária no Rio de Janeiro - RJ, inconformada com a decisão de Primeira Instância de fls. 478/494, prolatada pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro – RJ I, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 525/545.

Contra a contribuinte acima mencionada foi lavrado, pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização no Rio de Janeiro - RJ, em 15/12/2009, Auto de Infração Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls. 389/402), com ciência pessoal, em 18/12/2009 (fls. 390), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.865.815,64, a título de Contribuição Social, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor da contribuição, bem como aplicação concomitante da multa isolada de 75%, relativo ao exercício de 2005, correspondente ao ano-calendário de 2004.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização onde a autoridade fiscal lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades:

1 - ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO ANTES DA CSLL. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS: Provisões e Despesas Indedutíveis, não adicionadas na apuração da contribuição social. Infração capitulada no art. 2º e §§, da Lei nº 7.689, de 1988; art. 2º da Lei nº 8.034, de 1990; art. 13, I da Lei nº 9.249, de 1995 e art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996;

2 - MULTAS ISOLADAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA: Aplicação de multa isolada. Falta de pagamento da contribuição social, por dedução indevida da base de cálculo, por falta de adição de provisões e despesas indedutíveis. Infração capitulada nos arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 43 e § 1º do art. 44, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996 alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007 c/c art. 106, inciso II, alínea “c” da Lei nº 5.172, de 1966.

A Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece o lançamento através do Termo de Verificação Fiscal (fls. 366/387), baseado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que o procedimento teve início em 21/09/2008, conforme Termo de Início, que previa apenas a fiscalização de Contribuições Previdenciárias. Em 09/03/2009, cientificamos o contribuinte, da inclusão no procedimento fiscal dos seguintes impostos e contribuições: IRPJ (PA-01/2004 a 12/2004), CSLL (PA-01/2004 a 12/2004) e CPMF, PA – 11/2004;

- que, no que diz respeito da falta de adição à base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social, de tributos e contribuições questionados judicialmente e de se dizer, que, em 31/07/2009, o contribuinte enviou a esta Especializada a resposta ao Termo de Intimação nº 011/2009. Em relação ao item I, o contribuinte informou que os valores com

exigibilidade suspensa referentes ao PIS e a COFINS, discutidos judicialmente, e informados em DCTF, foram adicionados na Demonstração do Lucro Real na Ficha 09C/linha 22 – Outras Adições, no valor total de R\$ 15.159.262,42. Estes Valores deveriam, em princípio, ser informados na linha 17, especialmente designada para esta adição – Tributos e Contribuições com exigibilidade Suspensa;

- que observamos, assim, que além das ações judiciais do PIS e da COFINS, ambas com exigibilidade suspensa, comprovada por documentação apresentada pelo contribuinte, existem outras ações/processos administrativos, referentes a Tributos e Contribuições com exigibilidade suspensa, conforme consta na planilha acima;

- que confrontando o LALUR com a planilha acima, observamos que a provisão INSS Corretores não foi adicionada na Linha 22, como as demais provisões de Contribuições com exigibilidade suspensa;

- que assim, além das provisões referentes às Contribuições com exigibilidade suspensa Adicionadas na Linha 22 da Ficha 09 – Outras Adições, que perfaz um total de R\$ 6.146.767,93 (Seis milhões, cento e quarenta e seis mil, setecentos e sessenta e sete reais e noventa e três centavos), temos a Provisão INSS/ Corretores no valor de R\$ 119.754,61. O total adicionado na apuração do Lucro Real foi de R\$ 6.266.522, 48 (seis milhões, duzentos e sessenta e seis mil, quinhentos e vinte e dois reais e quarenta e oito centavos);

- que o procedimento correto, que deveria ter sido adotado pelo contribuinte, seria o de promover na apuração da CSLL do ano – calendário de 2004 a Adição dos montantes das Contribuições suspensas para que, somente após, o trânsito em julgado das medidas judiciais, aquelas Contribuições e tributos considerados efetivamente devidos e recolhidos fossem excluídos da base de cálculo da CSLL;

- que intimado através do Termo de Intimação nº 017/2009, a esclarecer o motivo pelo qual não foram feitas as Adições elencadas nos itens 3.1 e 3.2 deste Termo, o contribuinte respondeu em síntese que deixou de efetuá-las pela falta de embasamento legal para proceder a estas Adições;

- que resta demonstrado, portanto, que o contribuinte não efetuou a adição dos valores relativos às Contribuições com exigibilidade suspensa discutidas em juízo ou administrativamente;

- que, desta forma, estes valores devem ser adicionados no cálculo da Contribuição Social. O contribuinte informou ainda que algumas dessas ações judiciais/administrativas tiveram o trânsito em julgado que resultaram na reversão de algumas dessas provisões;

- que impõe-se a adição dos respectivos montantes, apresentados no item 3.1 na determinação da base de cálculo da CSLL por força do § 1º, do art. 2º, da Lei nº 7.689, de 1988 na redação dada pelo art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996, já que estes lançamentos contábeis, relativo às contribuições com exigibilidade suspensa, bem como os encargos sobre tais contribuições, caracterizam-se como provisões por não refletirem obrigações fiscais efetivamente constituídas, mas, sim, um provisionamento contra eventuais riscos de um resultado desfavorável nas ações judiciais/processos administrativos, precavendo-se a empresa contra os conseqüentes impactos negativos que tal resultado traria a seu patrimônio;

- que, no que diz respeito à multa isolada sobre as estimativas não recolhidas, é de se dizer que segundo a legislação vigente, a pessoa jurídica sujeita à tributação com base

no lucro real, alternativamente à sistemática de sua apuração trimestral, poderá optar pelo pagamento do imposto por estimativa calculada sobre a receita bruta e acréscimos e determinar o lucro real apenas no fim do ano-calendário;

- que a pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, por meio de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso (RIR/99, art. 230);

- que verificada a insuficiência ou falta de pagamento, após o término do ano-calendário, o lançamento abrangerá a multa de ofício aplicada isoladamente sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos, mesmo na hipótese da pessoa jurídica haver apurado prejuízo no balanço encerrado em 31 de dezembro, ou na data de encerramento de suas atividades;

- que, dessa forma, a pessoa jurídica que determinar o imposto de renda mensal a ser pago com base em balanços ou balancetes levantados para fins de suspensão ou redução, deverá efetuar o pagamento da CSLL com base no lucro líquido ajustado, apurado nos referidos balanços ou balancetes;

- que, assim, impondo o regime de competência, as despesas e provisões indedutíveis na apuração do lucro contábil, foram por nós adicionadas na apuração das estimativas mensais calculadas com base em balancetes de suspensão e redução, aplicando às diferenças apuradas multa isolada;

- que vale ressaltar que apesar de a legislação tributária, em princípio, isentar o sucessor das penalidades impostas ao sucedido, conforme art. 132 do Código tributário nacional em conformidade com o conceito de que a pena não deve passar do infrator, no caso em tela, no qual o incorporador e a incorporada são empresas de mesmo grupo empresarial, a jurisprudência administrativa é farta em decisões que responsabilizam o sucessor das penalidades sofridas pelo sucedido.

Em sua peça impugnatória de fls. 404/424, instruída pelos documentos de fls. 425/463, apresentada, tempestivamente, em 18/01/2010, a autuada se indis põe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que, em primeiro lugar, em cumprimento ao artigo 16 inciso V do Decreto nº 70.235, de 1972, a impugnante esclarece que a matéria objeto da presente impugnação não é objeto de discussão judicial;

- que com relação aos montantes que deixaram de ser adicionados à base de cálculo da CSLL, na DIPJ de 2005, referente a “Tributos e Contribuições com exigibilidade suspensa”, bem como em relação às outras despesas e provisões indedutíveis, os valores em discussão não devem ser oferecidos à tributação, na base de cálculo da CSLL, por ausência de norma legal que assim o imponha;

- que no que diz respeito **DA COBRANÇA INDEVIDA DA MULTA ISOLADA**, é de se dizer que antes de qualquer alegação sobre a ausência de fundamentos legais para o lançamento consubstanciado no auto de infração ora impugnado, há que se

ressaltar que ainda que o lançamento estivesse correto, jamais poderia ter sido lançada multa isolada no valor de R\$ 396.068, 54, eis que também foi lançada multa de ofício;

- que, isso porque, a cobrança cumulada das multas de ofício e isolada é ilegal, eis que o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, estabelece que poderá ser exigida a multa de ofício de 75% sobre a totalidade ou diferença do imposto ou da contribuição nos casos de falta de pagamento, e da chamada multa isolada, no valor de 50% sobre o pagamento mensal, por falta do recolhimento das estimativas, de forma que a aplicação de um tipo de multa exclui a outra;

- que, no que diz respeito **DA EVOLUÇÃO LEGISLATIVA DO TRATAMENTO FISCAL AOS TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA**, é de se dizer que os dispositivos legais que embasam o auto de infração ora atacado foram citados na descrição dos fatos, mas merece ser destacado o art. 13, I, da Lei 9.249/95, e o art. 2º da Lei 8.034/90;

- que essas normas supostamente trazem o entendimento de que os contribuintes, ao buscarem uma proteção judicial alegando que determinados tributos são indevidos, não possuem o direito de, concomitantemente, dizer que essas despesas são incorridas, para em seguida concluir que, se não são despesas incorridas, a reserva de valores lançados na escrituração contábil nada mais representa que mera provisão. Como provisão não dedutível na apuração do lucro real, essas despesas tem que ser adicionadas também na apuração da base de cálculo da CSLL, porque assim determina o dispositivo legal acima citado;

- que no presente caso, a Impugnante ofereceu à tributação, na apuração do lucro real, os valores referentes às contribuições ao PIS e à COFINS, do ano – calendário de 2004, cujo valor se encontra com a exigibilidade suspensa;

- que pelo entendimento da fiscalização, a impugnante teria que oferecer à tributação da CSLL esse mesmo valor, em razão de não se tratar de uma despesa incorrida e sim de uma provisão na forma do art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, alterado pelo art. 2º da Lei nº 8.034, de 1990;

- que do ponto de vista jurídico, não é possível afirmar que uma obrigação a pagar se transforme em mera provisão (despesa incerta) somente porque o contribuinte obteve medida judicial temporária (liminar) e não definitiva (sentença com trânsito em julgado);

- que não deve prevalecer o entendimento fiscal de que o valor do tributo com exigibilidade suspensa se constitui em verdadeira provisão indedutível para fins de apuração do lucro real e também da CSLL;

- que importante destacar, nesse ponto, que não é possível, em matéria tributária, a utilização de interpretação analógica, como o fez a fiscalização ao utilizar como embasamento da autuação as Leis 8.034/90 e 9.249/95;

- que no que diz respeito **AO TRATAMENTO FISCAL DAS DESPESAS NÃO ELENCADAS NO ART. 13 DA LEI Nº 9.249, DE 1995**, é de se dizer, quanto às demais despesas e provisões não adicionadas à base de cálculo da CSLL elencadas pela fiscalização como indedutíveis, não há base legal que suporte tal indedutibilidade;

- que isto porque, trata-se das seguintes despesas: (1) – amortização de ágio sobre investimento; (2) – despesa com imposto de renda e benefícios de diretoria; (3) – juros sobre tributos indedutíveis; (4) – multas não dedutíveis; e (5) – depósito judicial trabalhista;

- que como visto nos itens anteriores, até a vigência da Lei nº 9.249, de 1995, nenhum dos custos e despesas não dedutíveis na determinação do lucro real eram adicionados na apuração da base de cálculo da CSLL;

- que em seu art. 13 a referida lei elencou algumas despesas indedutíveis, tanto na apuração do lucro real como da base de cálculo da CSLL, ou seja, trata-se de lista taxativa, de forma que as despesas que não estiverem nela listadas são dedutíveis da base de cálculo da CSLL;

- que as despesas elencadas acima pela fiscalização não estão contempladas no art. 13 da Lei nº 9.249/95, de forma que só se pode concluir pela sua dedutibilidade da base de cálculo da CSLL;

- que, nesse sentido, inclusive, está o posicionamento da Receita Federal do Brasil, manifestado não só pelas Delegacias Regionais de Julgamento (DRJ), como também pelo Conselho de Contribuintes;

- que, no que diz respeito **AO DEPÓSITO JUDICIAL TRABALHISTA**, é de se dizer, que especificamente em relação aos depósitos judiciais trabalhistas, assim como nos casos de depósitos judiciais tributários, sobre os quais se discorreu no item VI, do posto de vista jurídico, não é possível afirmar que uma obrigação a pagar se transforme em mera provisão;

- que não deve prevalecer o entendimento fiscal de que o valor do depósito judicial trabalhista se constitui em verdadeira provisão indedutível para fins de apuração do lucro real e também da CSLL, eis que se trata de uma despesa efetiva, representada por uma conta de passivo real, que não pode ser considerada uma conta de provisão somente pelo fato de momentaneamente a sua exigibilidade estar sendo discutida judicialmente.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, os membros da Oitava Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro RJ I concluíram pela procedência parcial da impugnação, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que, no que diz respeito **ÀS PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS – FALTA DE ADIÇÃO**, é de se dizer, que a provisão é um mero título apropriado para registrar uma possível e provável despesa futura que poderá ocorrer ou não. A provisão só é dedutível quando expressamente autorizada pela legislação;

- que sobre a dedutibilidade das provisões, o art.335 do RIR/99 (art. 13, II, Lei 9249/95) dispõe que somente serão dedutíveis, para efeitos de apuração do lucro real, as provisões expressamente autorizadas no referido regulamento. Tais provisões estão elencadas nos artigos 336 (art. 13, II, Lei 9249/95) e seguintes do referido regulamento e são as seguintes: provisões técnicas, provisões para férias, provisão para pagamento de 13º salário;

- que, no que diz respeito **À INDEDUTIBILIDADE DOS TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO**, é de se dizer, que segundo consta no Termo de Verificação (fl.366 a 387), a interessada não adicionou para efeito de determinação da base de cálculo da CSLL os valores da Contribuição ao PIS e da COFINS discutidos judicialmente, apesar de tê-lo feito na apuração do IRPJ;

- que ocorre que a falta de referência expressa não é motivo suficiente para deixar de aplicar a norma inserta no mencionado dispositivo na apuração da CSLL. Se o contribuinte alega judicialmente que a cobrança de um tributo é ilegal ou inconstitucional não pode ao mesmo tempo, dizer que se trata de despesa incorrida;

- que o contribuinte não pode se aproveitar para deduzir uma despesa relativa a um tributo que ele mesmo diz que não é devido e por isso não fez o respectivo pagamento, através de uma medida judicial;

- que, portanto, as despesas com tributos cuja exigibilidade esteja suspensa têm natureza de provisão e como esta não está contida no rol das provisões dedutíveis previstas no art.13, I da Lei 9.249/1995, devem ser adicionadas tanto na apuração do lucro real, quanto na base de cálculo da CSLL;

- que na verdade, os tributos cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos do art. 151, do CTN, provisionados contabilmente, somente poderão ser considerados como despesas dedutíveis no momento do pagamento do tributo objeto de discussão judicial;

- que trata-se de uma situação de solução indefinida à data do encerramento do ano-calendário e que depende de acontecimentos que poderão ou não ocorrer. No momento do balanço do ano-calendário em comento o ganho ou perda é apenas potencial, ou seja, até aquele instante não ocorreu. O meio para se fazer o registro contábil dessa situação é através de uma provisão que é o título apropriado para registrar uma possível e provável despesa futura que poderá ocorrer ou não;

- que como se vê a provisão lançada não se encontra no rol da supracitada lei, não sendo, portanto, dedutível na apuração da base de cálculo da CSLL;

- que, no que diz respeito à **PROVISÃO PARA DEPÓSITO JUDICIAL TRABALHISTA, NO VALOR DE R\$ 295.942,55**, é de se dizer, que conforme já foi visto no item anterior, de acordo com o art. 13, I da Lei 9249/95, somente algumas provisões são dedutíveis na apuração da base de cálculo da CSLL. São elas: pagamento de férias de empregados e de décimo terceiro salário, crédito de liquidação duvidosa (de acordo com os requisitos do art. 43 da Lei 8981/95), de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;

- que na impugnação, a interessada alega que o depósito judicial trabalhista não é uma provisão;

- que tal alegação não faz sentido. Na verdade tal depósito se constitui em uma situação de solução indefinida a data do encerramento do ano-calendário e que depende de acontecimentos futuros e incertos. O meio adequado para se fazer o registro contábil dessa situação é através de uma provisão que é o título apropriado para registrar uma possível e provável despesa futura que poderá ocorrer ou não;

- que, no que diz respeito ao **ÁGIO SOBRE INVESTIMENTO – R\$ 6.342,09**, é de se dizer, que, primeiramente, cabe notar que não foi especificado na autuação sobre qual o investimento que recaiu o ágio, sendo certo que o tipo de empresa que foi autuada possui diversos tipos de investimentos. Portanto, o assunto será tratado de uma forma geral;

- que o ágio pago na aquisição de investimento reflete a diferença entre o custo de aquisição efetivamente pago pelo investimento e o valor do patrimônio líquido da empresa, podendo basear-se em três fundamentos diversos, quais sejam, o valor dos bens do ativo da coligada ou controlada ser efetivamente superior ao registrado em sua contabilidade, a

provável rentabilidade futura da coligada ou controlada e, ainda, devido a bens intangíveis e fundo de comércio que justifiquem a diferença entre o preço pago na aquisição do investimento e o seu valor de patrimônio líquido;

- que como se vê, não é possível a adição da referida despesa com ágio à base de cálculo da CSLL com base no transcrito art. 57 da Lei nº 8.981/95, posto que não há previsão expressa que determine seu acréscimo pela legislação afeta a CSLL;

- que, no que diz respeito às **DESPESAS COM IMPOSTO DE RENDA E BENEFÍCIOS DA DIRETORIA – R\$ 139.316,71**, é de se dizer, que como já foi explicado anteriormente, a base de cálculo da CSLL não se confunde com a do IRPJ, o fato de ser desnecessária uma despesa então deduzida, para efeito do cálculo do IRPJ, por falta de comprovação da necessidade, não significa ser também procedente o lançamento da CSLL. No caso sob análise não foi possível encontrar qualquer vedação à dedutibilidade como despesa para apuração da base de cálculo da CSLL;

- que no caso em comento, não há amparo legal para a autuação das Despesas com Imposto de Renda e Benefícios da diretoria;

- que a fiscalização, para caracterizar a infração, resumiu-se a colocar um mero título, sem especificar os tributos se os mesmos se referiam ao imposto de renda de membros da diretoria ou da sociedade, o período que foi paga a despesa. Também não foi apurado quais eram os benefícios que foram pagos pela empresa, o valor desses benefícios. Na verdade, não se sabe o que foi pago a título de imposto de renda e o que o foi pago a título de benefícios, ou se o único benefício é o imposto de renda. Na autuação consta somente o valor total;

- que ressalte-se que em um lançamento de ofício não pode haver dúvidas, sendo certo do título não se extrai a natureza jurídica. Face o exposto, voto por cancelar este item da autuação;

- que, no que diz respeito aos **JUROS SOBRE TRIBUTOS INDEDUTÍVEIS – R\$ 8.649,30**, é de se dizer, que em regra os tributos são dedutíveis na determinação da base de cálculo da CSLL, conforme dispõe o art. 50 da IN SRF 390/2004. Os juros como sendo um acessório segue o principal;

- que ocorre que, o presente caso versa sobre tributos indedutíveis na apuração da CSLL. Se a despesa com o tributo não é dedutível, do mesmo modo não será dedutível a despesa com juros. Portanto, deve ser mantido este item da autuação;

- que, no que diz respeito a **MULTAS SOBRE TRIBUTOS INDEDUTÍVEIS – R\$ 7.538,37**, é de se dizer, que as multas aplicadas face a indedutibilidade de tributo devem ser adicionadas na apuração da CSLL. Portanto, há que se manter este item da autuação.

- que, no que diz respeito à **MULTA ISOLADA**, é de se dizer, que a multa isolada é prevista no art. 44, inciso I, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

- que, portanto, há que ser exigida de multa isolada, mesmo após o encerramento do ano-calendário, acaso constatada a falta ou insuficiência do recolhimento das estimativas devidas, ainda que apurado prejuízo fiscal e/ou base de cálculo negativa da CSLL;

- que a multa isolada decorre do descumprimento de obrigação acessória, qual seja, a antecipação da própria contribuição que seria devida ao final do período de apuração, prestação positiva no interesse da arrecadação. Já a multa de lançamento de ofício decorre do descumprimento de obrigação principal, ou seja, o pagamento (extinção) da contribuição já definitivamente apurada, mediante regular forma de determinação;

- que cada uma dessas penalidades possui natureza distinta, não havendo que se cogitar de duplicidade de exigência, mesmo porque não incidem sobre idêntica base de cálculo, como quer fazer entender a impugnante;

- que não há qualquer previsão legal para o afastamento da multa isolada, devida pela falta de recolhimento da contribuição em base estimada, não sendo possível o seu afastamento por parte da administração.

As ementas que consubstanciam a presente decisão são as seguintes:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2004

TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPENSAS. INDEDUTIBILIDADE.

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

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO SOBRE INVESTIMENTO.

Inexiste previsão legal para a adição da citada despesa à base de cálculo da CSLL.

DESPESAS COM IMPOSTO DE RENDA E BENEFÍCIOS DA DIRETORIA

O fato de ser desnecessária uma despesa então deduzida, para efeito do cálculo do IRPJ, por falta de comprovação da necessidade, não significa ser também procedente o lançamento da CSLL. Não há amparo legal para a autuação de tal infração.

JUROS SOBRE TRIBUTOS INDEDUTÍVEIS

Se a despesa com o tributo não é dedutível, do mesmo modo não será dedutível a despesa com juros.

MULTA SOBRE TRIBUTOS INDEDUTÍVEIS

O art. 56 da Instrução Normativa SRF nº 390/2004 são indedutíveis, como custos ou despesas operacionais, as multas por infrações fiscais.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS MENSAIS E MULTA ISOLADA.

Processo nº 19740.720254/2009-59
Acórdão n.º **1302-001.053**

S1-C3T2
Fl. 7

Incide a multa isolada sobre as estimativas mensais de CSLL indevidamente reduzidas ou suspensas. As respectivas bases de cálculo das multas são diversas, em face das infrações serem de natureza diversa.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 31/07/2012, conforme Termo constante à fl. 496, e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, em tempo hábil (30/08/2012), o recurso voluntário de fls. 525/541, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Paulo Roberto Cortez, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Não há arguição de qualquer preliminar.

Da análise dos autos do processo se verifica, que a ação fiscal em discussão decorre de ação fiscal, na qual foi lavrado auto de infração para exigir da interessada a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL sobre fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2004, no montante de R\$ 619.754,21, acrescidos de multa de 75% e juros de mora, além de multa isolada no valor de R\$ 396.068,54.

É de se observar, que a autoridade fiscal lançadora entendeu que não foram adicionadas na apuração da CSLL as seguintes provisões: (1) – PIS E COFINS com exigibilidade suspensa no valor de R\$ 6.266.522,48; (2) – Amortização de Ágio sobre investimento no valor de R\$ 6.342,09; (3) – Despesas com Impostos de Renda e Benefícios da Diretoria no valor de R\$ 139.316,71; (4) – Juros sobre tributos indetutível no valor de R\$ 8.649,30; (5) – Multas não dedutíveis no valor de R\$ 7.538,37; (6) – Provisão de depósito judicial trabalhista no valor de R\$ 295.942,55. Perfazendo um total de R\$ 6.886.157,97.

A decisão recorrida considerou parcialmente procedente a impugnação apresentada pela contribuinte excluindo da base de cálculo da exigência a amortização de Ágio sobre investimento no valor de R\$ 6.342,09, bem como as despesas com imposto de renda e benefícios da diretoria no valor de R\$ 139.316,71.

Inconformada, em virtude de não ter logrando êxito total na instância inicial, a contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, em sua defesa, apresenta, tão-somente, razões de mérito.

1 - DA INDEDUTIBILIDADE DOS TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO NO VALOR DE R\$ 6.266.522,48.

Segundo consta no Termo de Verificação (fl.366 a 387), a recorrente não adicionou para efeito de determinação da base de cálculo da CSLL os valores da Contribuição ao PIS e da COFINS discutidos judicialmente, apesar de tê-lo feito na apuração do IRPJ.

Com relação à glosa das despesas relativas a tributos com exigibilidade suspensa da base de cálculo da CSLL, argumenta a recorrente que inexistente qualquer norma legal que determine a sua adição, não havendo qualquer vedação na legislação a respeito da sua dedutibilidade.

Passemos então ao exame da matéria, iniciando pela descrição da base legal utilizada pela fiscalização no auto de infração, no caso, o art. 41 da Lei nº 8.981/95, *verbis*:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/08/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 02/0

9/2014 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 26/08/2014 por PAULO ROBERTO CORTEZ, Assinad

o digitalmente em 29/09/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR

Impresso em 29/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

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

Pois bem, do texto acima, constata-se claramente que o caput estabelece unicamente que, na determinação do lucro real, os tributos e contribuições são dedutíveis pelo regime de competência, segundo o qual as despesas são contabilizadas quando incorridas e não por ocasião do seu pagamento.

Essa é a regra geral da legislação tributária, que caminha lado a lado com os regimes contábeis, no caso, os registros a título de despesas devem ser realizados no momento da ocorrência do respectivo fato gerador, mesmo que ainda não tenham sido recolhidos.

Contudo, o parágrafo primeiro do citado artigo 41, prevê uma exceção ao regime de competência, quando estabelece que não são dedutíveis também na apuração do lucro real, os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa.

Com efeito, o mencionado artigo, acima transcrito, não faz qualquer menção no que diz respeito a adição na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, nem dos tributos e contribuições questionados judicialmente, tampouco dos juros correspondentes.

No caso, entendo que o artigo 57 da Lei 8.981, de 1995, ao prever que a CSLL deve ter a mesma apuração do IRPJ, não significa que referida contribuição terá exatamente a mesma base de cálculo do imposto, pois se assim fosse, a norma legal determinaria que a CSLL seria apurada com base no lucro real, da mesma forma como é feito o IRPJ.

Ora, a própria SRF no Boletim Central Extraordinário nº 021, de 25/02/1993, ao apreciar as Questões relativas à Lei nº 8.541, de 1992, assim se manifestou:

048 – Os tributos e contribuições não dedutíveis para efeitos do IRPJ, por força do art. 7º da Lei nº 8.541/92, serão adicionados para efeitos da base de cálculo da CSLL?

Resposta: Não.

Esse entendimento foi mantido nos anos subseqüentes, conforme o próprio MAJUR, publicado pela SRF, para os anos de 1997, 1998, 1999 e 2000, pois, na apuração do lucro real, expressamente determina a norma legal, que devem ser adicionados os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, caso os mesmos tenham sido computados na determinação do lucro líquido. Por outro lado, ao tratar do Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, não existe tal determinação. Isso se justifica porque a CSLL tem base de cálculo própria, prevista expressamente em lei específica, a qual não pode ser alterada senão por norma legal também específica para o caso.

Efetivamente, a própria Constituição Federal estabelece que os tributos não devem possuir a mesma base de cálculo, por isso é que a CSLL não deve ser apurada com a mesma base de cálculo do IRPJ, qual seja, o lucro real. Isso explica a dedutibilidade dos

tributos e dos juros sobre eles incidentes, na apuração da base de cálculo da CSLL, diferentemente do tratamento dado ao IRPJ, porque se o tratamento dado a ambos tributos, haveria um desprezo aos preceitos constitucionais.

O então Primeiro Conselho de Contribuintes e ora Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em incontáveis julgados já decidiu que “somente a lei pode fixar a base de cálculo de tributos, não se admitindo que valores indedutíveis para efeito de IRPJ sejam adicionados às bases de cálculo de outros tributos sem expressa determinação legal”.

Por conseguinte, não paira qualquer dúvida no sentido de que o valor dos tributos com exigibilidade suspensa e os correspondentes juros, não poderiam ter sido adicionados para apuração da base de cálculo da CSLL, tendo em vista que a legislação é muito clara ao não determinar expressamente tal medida, como também as manifestações da própria Administração Tributária, que nunca fizeram qualquer referência a respeito.

Também não tem razão a decisão recorrida quando diz que os lançamentos contábeis dos tributos com exigibilidade suspensa revestem-se, em essência, das características das provisões. Afirma ainda, que tratam-se de meras expectativas que, por prudência, o autor da ação tem por bem registrar em sua contabilidade, evitando impactos futuros imprevistos sobre seu patrimônio. Assemelhar-se-iam, portanto, às provisões para riscos fiscais.

Assim, concluiu o voto do acórdão recorrido, que, respectivos valores, quando deduzidos na apuração do lucro contábil da empresa, de acordo com o regime de competência, devem ser adicionados na apuração da base de cálculo da CSLL, por força do disposto no art. 13, I, da Lei nº 9.249, de 1995.

Com a devida vênia, discordo desse entendimento, eis que a decisão recorrida tenta modificar a real natureza jurídica de despesa, tentando transformar a natureza jurídica da mesma para o conceito de provisão.

Ora, os tributos sempre têm natureza de despesa, e este Tribunal Administrativo sempre reconheceu isso, ou seja, os tributos são sempre despesas, ainda que estejam com a exigibilidade suspensa. O que existe é uma determinação legal para que não seja dedutível na apuração do lucro real. E é só. Nada mais do que isso.

É inadmissível transfigurar a figura de despesa que os tributos possuem, para a figura de provisão, somente pelo fato de encontrarem-se com a exigibilidade suspensa, esses conceitos são totalmente diferentes e não se confundem. A norma legal apenas não considera como dedutível na apuração da base de cálculo do IRPJ.

Assim, não podem ser acolhidos os argumentos dos julgadores de primeira instância, no sentido de pretender justificar a exigência transmutando a natureza de despesa que é inerente aos tributos por ocasião da ocorrência dos fatos geradores, para o conceito de provisão, em clara agressão ao regime de competência e à própria jurisprudência deste Tribunal Administrativo.

Com efeito, o conceito de despesa nunca será alterado pelo simples fato de o contribuinte ingressar em juízo questionando a sua exigência. Caso prevalecesse esse entendimento, aquela despesa que já incorreu, seria totalmente modificada, quiçá em anos subsequentes, visto que o contribuinte pode ingressar em Juízo para discutir um tributo que está sendo exigido há anos. Nesse caso, aquela despesa correspondente ao tributo de um determinado ano, em que o contribuinte ingressasse em Juízo no ano posterior, deixaria então

de ser despesa correspondente ao ano de sua existência, e passaria então a ser uma provisão daquele ano? Claro que não.

Ora, isso não tem nenhum fundamento, pois a ser mantido tal entendimento do Fisco e da decisão recorrida, deveria o contribuinte refazer toda a sua escrituração contábil, alterando seus balanços patrimoniais, bem como as demonstrações de resultado de todos os períodos já transcorridos, com balanços publicados, com declarações de rendimentos já entregues, e também com os lucros distribuídos, para então refazer tudo de novo, desconsiderando todos os atos e fatos administrativos já operados.

Aceitar tais argumentos seria um desrespeito às instituições pátrias, pois seria o mesmo que rasgar toda a escrituração mercantil da pessoa jurídica (livro Diário e Razão), passar uma borracha nos balanços patrimoniais e nas demonstrações financeiras devidamente publicados e obrigá-lo a entregar declarações retificadoras de todos os exercícios já transcorridos.

Os argumentos da fiscalização e da decisão recorrida, por si só, não se sustentam, eis que não têm o condão de alterar a natureza jurídica de despesa, pois o que se altera é exclusivamente o regime jurídico de sua dedutibilidade, dentro dos limites que foram estabelecidos em lei (específica para o caso, qual seja, unicamente do lucro real – para a apuração do IRPJ).

De fato, o que a Lei societária estabeleceu (Lei nº 6.404/76), ou seja, o tratamento obrigatório para o registro das receitas e despesas das companhias, foi adotado como regra geral pela legislação tributária (Vide PN CST nº 122/75, Decreto-lei nº 1598/77, art. 6º, 7º e 67, XI, Lei nº 7.450/85). Quando a legislação tributária acolheu o resultado contábil do contribuinte como ponto de partida para a apuração do lucro real (base de cálculo do IRPJ e não da CSLL), também adotou a observância obrigatória dos princípios contábeis para fins de apuração de receitas e despesas. Assim, a norma tributária nunca poderá inferir no sistema contábil da pessoa jurídica, poderá sim, dar um tratamento na apuração do lucro real, ou seja, estabelecer quais as despesas são dedutíveis ou não na apuração do imposto, porém, jamais determinar se a empresa deve escriturar tal rubrica em conta do ativo, do passivo ou de despesa. E pior ainda, retroagir a escrituração contábil a exercícios já encerrados, como quer a autoridade autuante e a turma de julgamento.

Para simples exercício de memória, a lei societária (Lei nº 6.404/76), determinou que as receitas e despesas devem obedecer ao regime de competência, ou seja, o reconhecimento das receitas deve ocorrer no momento do ganho (fato gerador), e não no momento do recebimento do dinheiro, bem como deve ocorrer o emparelhamento das receitas, custos e despesas, isto é, os custos e despesas devem ser reconhecidos por ocasião do reconhecimento da receita correspondente.

Assim, quando a pessoa jurídica reconhece uma receita, deve também, da mesma forma, computar no mesmo período de determinação em que for reconhecida a receita, os custos e despesas a ela correspondentes, independentemente da realização em dinheiro.

No caso sob julgamento, muito embora o artigo 41 da Lei nº 8.981, de 1995, seja determinante e expresso no sentido que deve ser adotado o regime de competência, o Fisco pretende alterar todo o tratamento, tentando afirmar que as mesmas não teriam sido incorridas.

Ora, sobre isso nem cabe discussão, como já demonstrado, os tributos com exigibilidade suspensa, foram calculados sobre os resultados apurados pela pessoa jurídica em decorrência do reconhecimento das receitas correspondentes, isto é, a empresa reconheceu todas as suas receitas pelo regime de competência, também apropriou todos os custos e despesas correspondentes a essas receitas, tendo procedido todos os registros contábeis tal qual determinam as normas legais e os princípios contábeis. Assim, não há o que se discutir, pois os tributos em questão incidiram sobre as receitas reconhecidas pelo regime de competência e foram devidamente contabilizados como despesa, pois foram incorridos e representam obrigações certas quanto à existência e quanto ao valor, não dependentes de quaisquer eventos futuros.

Não se pode acolher a pretensão do Fisco, no sentido de que as despesas em questão não são incorridas, porque estariam dependendo de decisão judicial. A norma legal é clara, em se tratando de tributos e contribuições a obrigação correspondente é “*ex lege*”, ou seja, sempre decorrente de uma lei válida e vigente. Assim, enquanto referida lei não for declarada inconstitucional pelo Poder Judiciário, não pode o contribuinte deixar de cumpri-la.

Assim, a obrigação tributária surge desde logo com a ocorrência do fato gerador, de forma que o tributo ou contribuição são devidos desde então. A decisão posterior que viesse a declarar a inconstitucionalidade da exigência, seria uma condição resolutiva da obrigação e não suspensiva como pretende a fiscalização.

Ou seja, as despesas com tributos e contribuições são incorridas no momento em que na forma da lei em vigor ocorre o fato gerador correspondente, e como tal deve ser contabilizada. Essa obrigação, ainda que com exigibilidade suspensa, permanece até que posterior decisão judicial as desconstitua. Mas os registros contábeis permanecem tal qual foram efetuados, apenas serão procedidos ajustes no livro de apuração do lucro real, eis que a norma legal expressamente prevê a não dedutibilidade para fins de apuração do IRPJ, enquanto não houver decisão desfavorável para a empresa.

Muito diferente disso é o caso das provisões, cujas despesas ainda não foram incorridas para a pessoa jurídica, mas em relação aos fatos, em face da possibilidade de virem a surgir, e também em obediência ao princípio do conservadorismo, a pessoa jurídica antecipa o reconhecimento.

Não obstante, caso os registros contábeis de tributos e contribuições com exigibilidade suspensa constituíssem provisões, como pretende o Fisco, nem haveria necessidade da existência da norma prevista no parágrafo primeiro do art. 41 da Lei 8981, de 1995, tendo em vista que a sua indedutibilidade seria mera consequência de sua natureza, ou seja, referida norma legal seria simples letra morta.

Porém, se o legislador teve que dispor expressamente sobre a indedutibilidade dessas despesas para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ, é porque tais fatos correspondem efetivamente despesas incorridas, e como tal devem ser tratadas, devendo ser adicionadas na base de cálculo do IRPJ, juntamente com seus acessórios ou seja, os juros correspondentes, mas completamente dedutíveis para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, eis que inexistente previsão legal específica para a sua adição.

Como visto acima, as glosas realizadas não têm por objeto simples “provisões”, tendo em vista que estas, em suas definições técnicas, correspondem a fato futuro, incerto e de valor apenas estimável, enquanto que a despesa incorrida caracteriza-se por ser certa e determinada, representando efetivamente uma obrigação já existente, pois incorrida por ocasião do fato gerador.

Portanto, não pode o Fisco querer transformar uma conta de passivo real em conta de provisão, cujo conceito contábil não se amolda às obrigações decorrente de lei, caso dos tributos, unicamente pelo motivo de se encontrar, à época do encerramento do período-base, com a exigibilidade suspensa.

Assim, os encargos decorrente de tributos e contribuições serão sempre escriturados em obediência ao regime de competência, e como tal, são despesas incorridas, devendo ser adicionados por ocasião da apuração do lucro real, por expressa determinação legal, e dedutível da base de cálculo da CSLL porque o legislador assim determinou.

Razão pela qual é de se excluir da base de cálculo da exigência o valor de R\$ 6.266.522,48.

2 - PROVISÃO PARA DEPÓSITO JUDICIAL TRABALHISTA NO VALOR DE R\$ 295.942,55.

A indicação das provisões indedutíveis são eventos futuros e incertos, insuscetíveis de redução do acréscimo patrimonial no momento em que apenas previstos. Somente quando efetivamente realizados é que poderão diminuir o resultado tributável.

No ano-calendário em foco, já se encontrava em vigor o artigo 13, inciso I, da Lei nº 9.249, de 1995, com a seguinte redação:

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.

Não provoca qualquer ferimento à razoabilidade, nem mesmo à consideração do efetivo acréscimo patrimonial, a exclusão de eventos futuros e incertos na determinação da base de cálculo do imposto, quando tal determinação deriva de lei. É a busca pela perfeita capacidade contributiva, ou seja, permite-se apenas a redução da base por valores certos e efetivos.

Conforme já foi visto, somente algumas provisões são dedutíveis na apuração da base de cálculo da CSLL. São elas: pagamento de férias de empregados e de décimo terceiro salário, crédito de liquidação duvidosa (de acordo com os requisitos do art. 43 da Lei nº 8.981/95), de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável.

Razão pela qual é de se manter a glosa de R\$ 295.942,55.

3 - JUROS SOBRE TRIBUTOS INDEDUTÍVEIS NO VALOR DE R\$**8.649,30.**

Em regra os tributos são dedutíveis na determinação da base de cálculo da CSLL, conforme dispõe o art. 50 da IN SRF 390/2004. Os juros como sendo um acessório segue o principal.

O tratamento tributário a ser dado sobre as despesas com juros moratórios deve ser precedido de uma análise das matérias correspondentes a multa fiscal, correção monetária (hoje não mais aplicável, mas que ainda dá motivos à interpretações errôneas) e os juros moratórios propriamente ditos, uma vez que a confusão de conceitos é uma das causas de conclusões equivocadas.

Cabe lembrar Sacha Calmon:

A multa tem como pressuposto a PRÁTICA DE UM ILÍCITO (descumprimento a dever legal, estatutário ou contratual). A indenização possui como pressuposto um dano causado ao patrimônio alheio, com ou sem culpa (como nos casos de responsabilidade civil objetiva informada pela teoria do risco). A função da multa é sancionar o descumprimento das obrigações dos deveres jurídicos. A função da indenização é recompor o patrimônio danificado. Em direito tributário é o juro que recompõe o patrimônio estatal lesado pelo tributo não empregado. A multa é para punir, assim como a correção monetária é para garantir, atualizando-o, o poder de compra da moeda. A multa e indenização não se confundem. A correção monetária nunca configurou qualquer aumento de tributo, possuía a função de recompor seu valor da degradação dos efeitos inflacionários. O próprio CTN assim determina no Art. 97, § 2º: "não constitui majoração de tributo a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Amador Outorelo Fernandez, ao tratar da correção monetária em matéria tributária, define este instituto assim:

A correção monetária também chamada de revalorização dos créditos, nada mais é de que uma das técnicas utilizadas pelo Direito para restaurar a igualdade real dos débitos, dentro da nova concepção financeira nacional do realismo monetário. É uma as cláusulas de salvaguarda do mesmo poder aquisitivo da moeda e está ligada à teoria das dívidas de valor, ou seja, àquelas que se referem à substância do débito, reforçando, como esclarece o Prof. Philomeno J. da Costa, uma quantidade nominativa maior do mesmo débito.

José Eduardo Soares de Melo entende que a correção monetária é "simples atualização do valor da moeda, ou a referência deste valor a um índice para neutralizar os efeitos decorrentes da variação do seu valor real."

Assim sendo, quando ainda vigente o instituto da correção monetária, o estabelecimento de um percentual de correção do valor principal não representava qualquer majoração do tributo, porém, o índice de atualização devia ser sempre previsto em lei.

Os juros de mora, por seu turno, são utilizáveis sempre como uma indenização pela falta do pagamento no prazo. A indenização se dá pela privação do capital nos

cofres públicos, devendo o contribuinte indenizar o Estado pela falta na data aprazada. Os juros não têm caráter punitivo, ensejando que são apenas a remuneração do capital.

Sacha Calmon ensina que "em direito tributário é o juro que recompõe o patrimônio estatal lesado pelo tributo não recebido a tempo. A multa é para punir, assim como a correção monetária é para garantir, atualizando-o, o poder de compra da moeda."

José E. S. de Melo ensina o seguinte sobre os juros em matéria tributária:

Juros significam e exprimem os interesses ou lucros que a pessoa tira da inversão de seus capitais ou dinheiro, ou a verba que recebe do devedor como compensação pela demora no pagamento do que lhe é devido.

Interessam os juros moratórios (perdas e danos do dinheiro) cobrados em razão do inadimplemento do devedor, e sobre o período de que mediou entre a data do vencimento da obrigação e a data do pagamento.

O CTN (art. 161, § 1o) dispôs sobre a incidência dos juros calculados à taxa de 1% (um por cento), sobre os débitos de impostos federais, cujos fatos geradores ocorreram a partir de 1o de janeiro de 1997, são aplicados juros calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC.

Meu entendimento é que os juros de mora em qualquer situação em que eles incidam sobre tributos não recolhidos, serão sempre dedutíveis, inclusive no caso da exigência em auto de infração, eis que atualmente são exigíveis na mesma proporção dos juros de mercado. Trata-se de uma exigência lógica, em face de que o contribuinte que não paga os tributos em dia não pode ser beneficiado com vantagens na aplicação de valores no mercado financeiro. O não-pagamento de tributo não pode representar, de fato, vantagem financeira.

Caso o contribuinte não pagar seus tributos em dia, o Estado deverá se valer de empréstimos e aumentar sua dívida pública para fazer frente as suas funções, ensejando que efetuará pagamento de juros pelos empréstimos tomados.

O mesmo caso é aplicável ao contribuinte, pois caso se entenda não ser uma despesa dedutível os juros moratórios devidos, poderia então recorrer ao mercado financeiro para tomar empréstimo e liquidar os tributos devidos, cabendo então a apropriação das despesas financeiras como redutoras do lucro tributável.

Em matéria tributária, tanto a correção monetária como os juros devem ser previstos em lei. Nessas condições, também deve ser estabelecida dentro da norma legal a impossibilidade de sua dedutibilidade na apuração do lucro tributável, seja o mesmo apurado espontaneamente pelo contribuinte ou então de ofício pelo fisco, fato esse, ressalte-se, até hoje não previsto por qualquer norma legal, tampouco existe qualquer manifestação sobre o assunto por parte da Administração Tributária.

A cobrança de juros tem como finalidade recompor o patrimônio do credor em decorrência do tempo em que o capital permanece nas mãos daquele que possui a obrigação de pagar. Sendo assim, nada mais correto que a remuneração que o Estado recebe pelo atraso no pagamento de seus créditos seja compatível e que fique sujeita a variação nos mesmos

níveis aos quais ele se submete como devedor, tratando-se, por conseguinte, de uma despesa operacional e necessária para a empresa.

A essência da dedutibilidade de uma despesa tem relação direta com a sua usualidade, normalidade e necessidade para que a pessoa jurídica possa exercer suas atividades normalmente. Como é cediço, ninguém pode obrigar uma empresa a manter recursos em caixa para fazer frente aos tributos que decorrem das suas atividades normais, pois no dia a dia das empresas é normal e natural enfrentar momentos de maior aperto financeiro. Por isso é que as despesas com juros são consideradas operacionais e necessárias ao desempenho de suas atividades.

Cabe lembrar que, para o contribuinte que efetua o recolhimento de tributo com atraso, além dos juros moratórios, a norma legal prevê a exigência da multa de mora (que também é dedutível da base tributável), penalidade essa que incide quando o contribuinte por conta própria recolhe seus tributos com atraso.

Por conseguinte, no caso da lavratura de auto de infração, além do tributo devido, também incidem os juros moratórios a título de remuneração do capital do erário em decorrência do tempo em que o contribuinte utilizou esse capital para gerar riquezas, além da multa de ofício (essa sim não dedutível, por caracterizar uma penalidade).

Ressalte-se que a cobrança dos juros moratórios não se trata de nenhuma espécie de penalidade ao contribuinte, pois esta diz respeito tão-somente a multa de ofício, a qual, por representar uma penalidade por descumprimento de norma legal (falta de recolhimento de tributo) e que a constituição do crédito ocorreu por iniciativa do Estado, não se trata de uma despesa dedutível, conforme especificamente previsto em lei.

A cobrança (ainda que em auto de infração) dos juros moratórios, por não se tratarem de penalidade, mas de simples remuneração do capital, sempre representarão uma despesa operacional, normal e usual para a pessoa jurídica, correspondendo assim a uma despesa dedutível.

Aliás, nesse mesmo sentido ensinam Silvério das Neves e Paulo Viceconti em sua brilhante obra “Curso Prático de IRPJ”, Editora Frase (fls. 283), ao tratar das multas e juros sobre tributos e contribuições sociais: “*Os juros de mora, por se tratar de compensação pelo atraso na liquidação do débito, caracterizam-se como despesas financeiras, e como tal são totalmente dedutíveis, sejam apurados em procedimento espontâneo ou em auto de infração*”.

Aliás, sobre o assunto, cabe destacar o Acórdão nº 107-09.534, de 12/11/2008, cuja ementa tem a seguinte redação:

LUCRO REAL – JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTO OU CONTRIBUIÇÃO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa – MEDIDAS JUDICIAIS – DEDUTIBILIDADE

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

Do voto condutor daquele aresto, extrai-se os seguintes ensinamentos:

A indedutibilidade dos tributos e contribuições discutidos judicialmente está restrita pelo comando legal ao valor do principal discutido e ao lucro real.

Com efeito, dispõe o § único do art. 41 da Lei nº 8.981/95:

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

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

Antes essa mesma regra encontrava-se no art. 8º da Lei nº 8.541/92:

Art. 8º Serão consideradas como redução indevida do lucro real, de conformidade com as disposições contidas no art. 6º, § 5º, alínea b, do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, as importâncias contabilizadas como custo ou despesa, relativa a tributos ou contribuições, sua respectiva atualização monetária e as multas, juros e outros encargos, cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do art. 151 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial em garantia.

Há uma diferença fundamental entre um dispositivo legal e outro: o art. 41 da Lei nº 8.981/95 não faz referência a atualização monetária, multas, juros ou outros encargos. Portanto, a indedutibilidade se refere ao tributo ou contribuição em discussão judicial e com exigibilidade suspensa.

Nem se diga que o referido art. 8º ainda está em vigor, pois o tem foi inteiramente disciplinado pelo art. 41 da Lei nº 8.981/95 o que se confirma pela alteração a ele (art. 41) trazida pelo art. 32 da Lei nº 10.865/2004. Estivesse em vigor o aludido art. 8º da Lei nº 8.541/92 a alteração legal a ele teria feito referência e não somente ao art. 41 da Lei nº 8.981/95.

Discordo daqueles que pregam que os encargos moratórios tem a mesma natureza dos tributos e contribuições sobre os quais incidem. Em matéria de direito tributário não é possível fazer essa inferência, sob pena de indevido emprego de analogia expressamente vedado pelo Código Tributário Nacional.

Esse entendimento já foi manifestado pela Administração Tributária nas instruções de preenchimento das Declarações de Rendimentos de 1995 e no ADN COSIT nº 52/94, quando em vigor o art. 8º da Lei nº 8.541/92.

Embora a Taxa SELIC seja tomada como parâmetro de Juros de Mora, ela embute variação monetária, e variação monetária não pode sofrer incidência de tributos sem que se considere a contrapartida do lançamento que a gerou.

Assim, em observância ao princípio da verdade material, há que se reconhecer que os juros de mora são sempre dedutíveis da base de cálculo da CSLL, independentemente do passivo que deu origem as despesas financeiras, eis que os juros de mora não podem ser considerados como acessórios do principal, pois são frutos unicamente do tempo decorrido entre o vencimento da obrigação e o seu adimplemento ou então do seu reconhecimento em obediência ao regime de competência.

Razão pela qual é de se excluir da base de cálculo da exigência o valor de R\$ 8.649,30.

4 - MULTAS SOBRE TRIBUTOS INDEDUTÍVEIS NO VALOR DE R\$ 7.538,37.

Conforme acima exposto, as multas e os acréscimos legais considerados dedutíveis e que têm natureza compensatória são: as que decorrem do recolhimento do tributo do prazo; e as multas por apresentação espontânea de declarações fora do prazo. São consideradas indedutíveis as multas por infrações fiscais que diferem daquelas anteriormente discriminadas e outras contabilizadas sem a devida identificação.

Enfim, a multa de natureza compensatória destina-se a compensar o sujeito ativo da obrigação tributária pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento que lhe era devido. Assim, a multa moratória por recolhimento espontâneo de tributo fora do prazo é dedutível na apuração do lucro real e na de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Razão pela qual é de se excluir da base de cálculo da exigência o valor de R\$ 7.538,37.

5 - APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO DE ISOLADA EM RAZÃO DA FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL POR ESTIMATIVA.

A recorrente alega, ainda, não poderiam ser aplicadas, concomitantemente, a multa de ofício – prevista nos incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 – com a multa isolada, de que trata a alínea “b” do inciso II do art. 44 da mesma Lei. Afirma, em suma, que as referidas multas possuem a mesma base de cálculo e incidem sobre a mesma materialidade, razão por que a sua aplicação simultânea caracteriza um *bis in idem*.

Não há dúvidas de que o ordenamento jurídico pátrio rechaça a existência de *bis in idem* na aplicação de penalidades tributárias. Significa dizer que não é legítima a aplicação de mais de uma penalidade em razão do cometimento da mesma infração tributária, sendo certo que o contribuinte não pode ser apenado duas vezes pelo cometimento de um mesmo ilícito.

Enfim, a recorrente alega, que a multa isolada é improcedente tendo em vista que no final do exercício a empresa pode apurar prejuízo, porém temos a salientar que a obrigação de antecipar o pagamento da CSLL deve, conforme a legislação já citada, ser cumprida mês a mês, podendo a contribuinte suspender ou reduzir o pagamento através da comprovação, pelo levantamento de balancetes, de que já recolheu a totalidade ou parte desta, ou mesmo não teria nada a recolher.

É de se observar, que a pessoa física ou jurídica que apura resultados positivos (rendimentos ou receitas tributáveis), sofre a incidência da alíquota normal. Se omitiu rendimentos, receitas ou apresentou declaração de rendimentos inexata, sujeita-se à multa de lançamento de ofício. Parece tranquilo o raciocínio de que o imposto cobrado em virtude desse

lançamento continua sendo tributo e que a multa constitui sanção pelas irregularidades levantadas pelo fisco.

Ora, o tributo cobrado através de procedimento de ofício do fisco segue tendo por origem fato gerador concretizado pela atividade do contribuinte, ainda que este, por ação ou omissão, tenha contribuído para a ocultação, total ou parcial, do fato tributado. Não é o comportamento incorreto do contribuinte, eventualmente descoberto pelo fisco, que determina o fato gerador. O fato gerador preexistiu. O fisco apenas sancionou, com multa legal, esse comportamento.

Observa-se, que a autoridade lançadora calculou a multa isolada lançada de ofício, com fundamento no artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, tendo em vista que a contribuinte optou pela tributação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, com base no lucro estimado.

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, ao especificar as multas aplicáveis nos casos de lançamento de ofício, estabelece:

Art. 44 – Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

[...]

IV – isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do artigo 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

V – isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado que não houver sido pago ou recolhido.

Os dispositivos acima transcritos têm como objetivo obrigar o sujeito passivo ao recolhimento dos tributos e contribuições sociais declarados (inciso V) ou que deixou de efetuar o pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma estipulada no artigo 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, recolhimento por estimativa por empresas que estavam sujeitas ao pagamento pelo lucro real.

Do texto legal conclui-se que não existe a possibilidade de cobrança concomitante de multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (normal) e multa de lançamento de ofício isolada sem tributo. Ou seja, se o lançamento do tributo é de ofício deve ser cobrada a multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (multa de ofício normal), não havendo neste caso espaço legal para se incluir a cobrança da multa de lançamento de ofício isolada.

No presente caso a fiscalização aplicou a multa de lançamento de ofício, isoladamente, por entender que houve a falta de pagamento da sobre o qual já incide multa de lançamento de ofício.

A autoridade fiscal lançadora reconstituiu o lucro líquido contábil em cada período-base, com os ajustes correspondentes aos valores incluídos no auto de infração, e

apurou o valor da CSLL que deveriam ter sido pago em cada mês, com a aplicação da multa de lançamento de ofício isolada.

Como se vê, foi aplicada a multa isolada sobre os valores que deixaram de ser antecipados durante o ano-calendário a título de estimativa e também da multa normal de lançamento de ofício, sobre os valores considerados ainda devidos.

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, ao especificar as multas aplicáveis nos casos de lançamento de ofício, no seu inciso IV, do § 1º, autoriza a cobrança de tal multa, isoladamente, quando em procedimento fiscal verificar-se a falta do recolhimento da estimativa e quando não houver imposto a ser cobrado pelo fato da contribuinte ter apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Admitir a aplicação da multa de ofício cumulativamente com a multa isolada, pela falta de recolhimento da estimativa sobre os valores apurados em procedimento fiscal, significaria admitir que, sobre imposto apurado de ofício, se aplicassem duas punições, atingindo valores idênticos ou superiores ao das penalidades cominadas para faltas qualificadas. Tal penalidade seria desproporcional ao proveito obtido com a falta.

Além do mais, transpondo para o Direito Tributário, tendo em vista as disposições do artigo 112 do Código Tributário Nacional, haja vista a sua semelhança com o Direito Penal em relação aos bens de interesse público protegidos por ambos, as disposições do artigo 70 do Código Penal, conclui-se que, quando o agente, mediante uma só ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não, aplica-se-lhe a mais grave das penas cabíveis ou, se iguais, somente uma delas, mas aumentada, em qualquer caso, de um sexto até metade.

A legislação tributária nem mesmo permite a aplicação concomitante da multa de mora com a multa de ofício que é muito menos onerosa. Por decorrência, deve ser cancelada a multa por falta de recolhimento do imposto por estimativa ou por balanço de suspensão/redução.

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:

Acórdão nº 101-93.692, de 05/12/2001:

PENALIDADE. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO (ISOLADA). FALTA DE RECOLHIMENTO. PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento de imposto por estimativa em de ajustes efetuados pela fiscalização, com a glosa de custos/despesas operacionais e adições e exclusões ao lucro líquido na determinação do lucro real, sob pena de dupla incidência de multa de ofício sobre uma mesma infração.

Acórdão nº 103-20.662, de 20/07/2001:

CSSL. LUCRO REAL ANUAL. ESTIMATIVA MENSAL. FALTA DE RECOLHIMENTO. FISCALIZAÇÃO ANTES E APÓS A ENTREGA DA DIRPJ. MULTAS DE OFÍCIO ISOLADA E EM CONJUNTO. SUBSISTÊNCIA PARCIAL DA TRIBUTAÇÃO. Não podem prosperar a incidência da multa de ofício isolada sobre os valores mensais estimados não-recolhidos e a exigência de multa associada à parcela defluente da apuração anual, tendo

em vista que aquela, por ser mera antecipação desta, esta aquela contém. Subsistirá a exigência da multa isolada quando a ação fiscal se der no curso do ano-calendário, desde que indisponíveis as demonstrações financeiras, em toda a sua extensão e profundidade, do período investigado.

Acórdão nº 101-93.939, de 17/09/2002:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO. PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento de imposto por estimativa em ajustes efetuados pela fiscalização, com a glosa de adições/exclusões ao lucro líquido na determinação do lucro real, sob pena de dupla incidência de multa de ofício sobre o mesmo fato apurado em procedimento de ofício.

Acórdão nº 107-06.894, de 04/12/2002:

PENALIDADE. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO (ISOLADA). FALTA DE RECOLHIMENTO. PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício por falta de recolhimento de imposto por estimativa em ajustes efetuados pela fiscalização após o encerramento do ano calendário, com glosa de prejuízos compensados além do percentual permitido pela Lei nº 8.891/95, arts. 42 e 58 na determinação do lucro real.

Acórdão nº 107-07.047, de 19/03/2003

PENALIDADE. MULTA ISOLADA - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - FALTA DE RECOLHIMENTO - PAGAMENTO POR ESTIMATIVA - Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido devido por estimativa em ajustes efetuados pela fiscalização após o encerramento do ano calendário.

Acórdão CSRF nº 9101-001.207, de 17/10/2011:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercícios: 1998, 1999, 2001, 2002

CSLL. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 precisa 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 real apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade isolada quando a base estimada exceder ao montante da contribuição devida, apurada ao final do exercício.

Acórdão CSRF nº 9101-001.335, de 26/04/2012:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido 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 efetivamente devido pelo contribuinte surge com o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Improcede a aplicação de penalidade pelo não recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.

Acórdão CSRF nº 9101-001.237, de 21/11/2011:

FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.

A multa isolada por falta de recolhimento de imposto/contribuição sobre base de cálculo mensal estimada não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996.

No curso do período de apuração, descumprido o dever de antecipar, incide a penalidade sobre as estimativas não recolhidas. Porém, após o encerramento do período, quando já não existe mais o dever de antecipar, mas sim e unicamente o de promover o ajuste pelo confronto entre o valor devido efetivamente e os valores recolhidos na forma estimada, incide tão somente a multa de ofício proporcional ao imposto que está sendo exigido.

Acórdão CSRF nº 9101-001.358, de 16/06/2012:

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. INDEVIDO BIS IN IDEM. AFASTAMENTO DA MULTA ISOLADA.

Não se concebe a aplicação simultânea da multa isolada (fundamentada na falta de recolhimento por estimativa) e multa de ofício (baseada na falta de recolhimento de IRPJ) porque implica em dupla punição sobre o mesmo fato: a falta de recolhimento do IRPJ.

No caso, tem razão a recorrente quando diz que a fiscalização pretende cobrar a multa de lançamento de ofício incidente sobre tributo lançado, também de ofício, concomitantemente com a multa de lançamento de ofício, isolada, sobre a insuficiência/falta calculada em decorrência da mesma infração. Assim sendo, é de se excluir da exigência a multa isolada aplicada de forma concomitante com a multa de ofício.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo da exigência o valor de R\$ 6.282.710,15, bem como excluir a multa isolada.

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/08/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 02/0

9/2014 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 26/08/2014 por PAULO ROBERTO CORTEZ, Assinad

o digitalmente em 29/09/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR

Impresso em 29/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto Vencedor

Conselheiro Alberto Pinto S. Jr..

Com a devida vênia do ilustre Relator, divirjo do seu voto nos pontos a seguir expostos.

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

A questão posta para exame deste colegiado se resume em saber se os valores dos tributos com exigibilidade suspensa podem ser lançados como despesas dedutíveis da base tributável da CSLL.

É verdade que o artigo 41 da Lei nº 8.981/95 não se aplica à CSLL, pois ele alberga norma sobre apuração de lucro real, ficando vedada assim sua aplicação na apuração da base ajustada da CSLL por força do disposto no art. 57 do mesmo diploma legal. Isso porque o art. 57 da Lei nº 8.981/95 preceitua que se aplicam à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por aquela Lei. Logo, regras de dedutibilidade de despesas aplicáveis, por expressa disposição legal, apenas ao lucro real, não são aplicáveis à CSLL.

Por outro lado, pelo regime de competência, as despesas são reconhecidas em “*função da sua incorrência e da vinculação da despesa à receita*”, independentemente do seu reflexo em caixa. Resta, então, perquirir sobre o cerne da questão, qual seja, os valores relativos a tributos com exigibilidade suspensa devem ser reconhecidos como despesas incorridas?

Ora, pelo regime de competência, para se ter como incorrida uma despesa, a respectiva exigibilidade há que ser certa e líquida, ainda que não exigível. Ocorre que a relação jurídico-tributária, estabelecida entre o Fisco (sujeito ativo) e o contribuinte (sujeito passivo), é uma relação obrigacional, de tal sorte que, se o crédito tributário do Fisco não goza de certeza e liquidez, a obrigação tributária do contribuinte também não gozará. São lados da mesma moeda, a sorte de um será o destino do outro.

O que se nota no caso em tela, é que, enquanto discutido judicialmente, o tributo não goza de certeza e liquidez, pois, se é verdade que a Fazenda Pública pode constituir unilateralmente título extrajudicial em seu favor - CDA, também é certo que os créditos nele constituídos gozam de presunção relativa de certeza e liquidez, pois admitem prova em contrário, conforme dispõe o art. 204 do CTN.

Convalidando o disposto no art. 204, vale a lembrança da teoria dos graus sucessivos da eficácia da obrigação tributária, segundo a qual, com o fato gerador, a obrigação tributária passa a existir; com o lançamento (em caso de lançamento de ofício ou por declaração), passa a ser atendível; com o vencimento, passa a ser exigível; e com a inscrição em dívida, passa a ser exequível. Ou seja, é justamente nesse último momento que a obrigação tributária adquire a presunção de liquidez e certeza.

Assim, equivoca-se a contribuinte quando alega que o crédito tributário já é certo e líquido desde o fato gerador, mesmo porque, no caso em tela, antes mesmo de inscrito em dívida, a certeza e liquidez do crédito tributário passou a ser objeto da ação judicial movida pela contribuinte. Não obstante, ainda que o débito estivesse inscrito em dívida ativa, no Judiciário, a pretensão do Fisco, expressa na CDA, é plenamente embargável e destruível, como ocorre com outros títulos executivos extrajudiciais.

Logo, 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, não são dedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão.

Com efeito, os valores dos tributos com exigibilidade suspensa judicialmente só poderiam ser lançados a resultado a título de despesa com provisão, pois tais valores representam expectativas de “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...)”, conforme professa os ilustres autores do Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (editora Atlas, 7ª edição, p. 312/313) ao conceituar provisão.

Logo, se tais despesas tem natureza de despesa com provisão com tributos discutidos em juízo e com exigibilidade suspensa, não há outra conclusão possível, à luz do ordenamento jurídico pátrio, senão considerá-las não-dedutíveis da base de cálculo da CSLL, em face do que dispõe expressamente o art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95, se não vejamos:

“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;

.....”

Como se vê, o caput do art. 13 deixa claro que a norma ali insculpida se aplica na apuração da base de cálculo da CSLL e o inciso I torna inquestionável a não-dedutibilidade da provisão com tributos discutidos em juízo e com exigibilidade suspensa.

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

“(…) Se o contribuinte contesta um tributo lançado, (…) também não reconhece a existência da obrigação, seja por considerar inconstitucional a lei que a

prevê, seja por considerar que o lançamento não está de acordo com lei válida e, portanto, está em desacordo com o art. 142 do CTN, perdendo, destarte, a presunção de legalidade. Por conseguinte, a presunção de validade do ato administrativo de lançamento não é suficiente para justificar a despesa.

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

O essencial, portanto, dentro dos preceitos relativos ao chamado "regime de competência", é que a dúvida lançada sobre o débito redunde em reserva ou provisão

inedutível, e não em conta de despesa devida e a pagar, correspondente à despesa fiscalmente dedutível.

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

(...)

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

(..)"

Isso posto, dirijo, neste ponto, do voto do Relator, pois entendo que as despesas relativas aos tributos com exigibilidade suspensa não são dedutíveis da base de cálculo da CSLL, por terem natureza de despesas com provisões.

JUROS E MULTA DE MORA SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa

O mesmo entendimento deverá ser adotado quanto aos juros e multa de mora incidentes sobre tributos com exigibilidade suspensa, pois não há como, na espécie, o acessório não seguir o principal. Aliás, a própria certeza e liquidez de tais créditos (juros e multa de mora) depende diretamente da sorte da obrigação principal – o tributo.

Ora, visto que os tributos com exigibilidade suspensa não dedutíveis das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL, os juros e multa de mora sobre eles incidentes também não o serão.

MULTA ISOLADA

Inicialmente, friso que este Colegiado tem firmado diferentes posições sobre o tema, se não vejamos:

a) há quem sustente que não se aplica a multa isolada após o encerramento do ano-calendário, pois, a partir desse momento, só caberia a multa de ofício sobre o imposto de renda devido sobre o lucro real, já que não se pode penalizar duas vezes pela mesma infração;

b) há quem sustente que só se aplica a multa isolada sobre o valor que o montante do imposto sobre as bases estimadas superarem o imposto de renda sobre o lucro real devido ao final do ano;

c) há quem sustente que, até a entrada em vigor da redação dada pela Lei 11.488/07, a literalidade da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/96 impunha que a multa isolada só fosse devida quando a pessoa jurídica deixasse de pagar o IRPJ e a CSLL e que os valores calculados sobre a base estimada são meras antecipações, logo não se confundem com tais tributos;

d) há quem sustente que a multa isolada não é devida juntamente com a multa de ofício por ser aplicável o instuto do Direito Penal da “consumção”.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/08/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 02/0

9/2014 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 26/08/2014 por PAULO ROBERTO CORTEZ, Assinad

o digitalmente em 29/09/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR

Impresso em 29/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Trata-se assim de questão de amplo conhecimento deste Colegiado, razão pela qual, peço vênha aos meus pares para reproduzir voto proferido em outras assentadas, no qual enfrentei cada uma dessas posições.

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal *stricto sensu*. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 - que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, *idem*). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o *in dubio pro reo* do art. 112.

Das condutas infracionais diferentes

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre *in casu*, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja *per se* a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

Temos, então, duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas também diferentes. O art. 44 da Lei no 9.430/96 (na sua redação vigente à época do lançamento) já albergava várias normas, das quais vale pinçar as duas *sub examine*: a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º - aplicável por falta de pagamento do tributo; e a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do § 1º - aplicável pela não observância das normas do regime de recolhimento por estimativa. Ora, a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º do art. 44 jamais poderia ser aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, então, como se

falar em consunção, para que esta absorva a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do mesmo § 1º.

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, consequentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos expendidos no acórdão recorrido, os quais concluem que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ-estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Das diferentes bases para cálculos das multas

A tese de que as multas isolada e de ofício, no presente caso, estariam incidindo sobre a mesma base, também, não deve prosperar, seja porque as bases não são idênticas, seja porque, ainda que idênticas, o bis in idem só ocorreria se as duas sanções fossem aplicadas pela ocorrência da mesma conduta, o que já ficou demonstrado que não ocorre, se não vejamos.

A multa isolada corresponde a um percentual do IRPJ calculado sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo da base estimada, está, em verdade, estimando custos e despesas. A multa de ofício, in casu, corresponde a um percentual sobre o IRPJ calculado sobre o lucro real, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere do lucro real, se são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, os impostos delas

resultantes são também valores distintos e, conseqüentemente, as multas ad valorem que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem.

Todavia, ainda que as multas isolada e de ofício fossem calculadas sobre o IRPJ incidente sobre a mesma base de cálculo, isso não significaria um *bis in idem*, pois, como já asseverado acima, a ocorrência de uma infração não importa necessariamente na ocorrência da outra, o que torna irrefutável que as infrações decorrem de condutas diversas. O contribuinte pode ter recolhido todo o IRPJ devido sobre a base estimada em cada mês do ano-calendário e não recolher a diferença calculada ao final do período, ficando sujeito assim a multa de ofício, mas não a multa isolada. Ao contrário, pode deixar de recolher o IRPJ sobre a base estimada, mas pagar, ao final do ano, todo o IRPJ sobre o lucro real, hipótese na qual só ficará sujeito à multa isolada.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a dosimetria aplicada em tal e qual caso é adequada ou excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que está expressamente vedado pela Súmula CARF no 2.

Da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9430/96

Adite-se ainda, que o legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro, assim, que:

a) primeiro, que estava se referindo ao imposto ou contribuição calculado sobre a base estimada, já que em caso de prejuízo fiscal e base negativa, não há falar em tributo devido no ajuste; e

b) segundo, que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada; e

c) terceiro, que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário, já que pode ser lançada mesmo após apurado prejuízo fiscal ou base negativa.

Da negativa de vigência de lei federal

Peço vênica aos meus pares, para expressar minha profunda discordância com as referidas posições adotadas por este Colegiado: Entendo que tais posicionamentos têm, em verdade, por via oblíqua, negado vigência a uma lei federal, pois afrontam literalmente o disposto nos art. 2º e 44, § 1º, IV, da Lei no 9.430/96 (vigente à época do lançamento) e no art. 35 da Lei 8.981/95. É demais imaginar que se coaduna com os mais mezinhos princípios do direito a permissão dada ao contribuinte, por tais decisões, para, em janeiro de um determinado ano calendário, decidir se obedece ou não o art. 2º e segs. da Lei no 9.430/96. Em outras palavras, os referidos posicionamentos deste Colegiado desnaturam a norma tributária tornando-a uma norma facultativa, já que a sua não observância não traz, à luz de tais posicionamentos, qualquer consequência jurídica.

Alfim, ressalto que a autoridade lançadora, em observância ao disposto no art. 106, II, c, do CTN, já aplicou a multa no percentual de 50%, conforme previsto no art. 44 da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

Assim, por todo o exposto, voto no sentido de manter a multa isolada por falta de recolhimento dos tributos sobre as bases estimadas mensais.

(assinado digitalmente)

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR – Redator designado.

Alberto Pinto S. Jr - Redator designado.