



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10768.023491/99-80  
**Recurso n°** 120.902 Embargos  
**Acórdão n°** **9101-002.070 – 1ª Turma**  
**Sessão de** 13 de novembro de 2014  
**Matéria** IRPJ  
**Embargante** Fazenda Nacional  
**Interessado** Banco Rural S/A.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 1989, 1990, 1991

Ementa:

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - CONTRADIÇÃO.**

Configurada contradição entre a decisão e seus fundamentos, devem ser acolhidos os embargos para saná-la.

**IRPJ - DEDUTIBILIDADE DE JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE TRIBUTOS PROVISIONADOS E NÃO PAGOS.**

A regra a comandar a dedutibilidade dos juros de mora deve ser a mesma que comanda a dos tributos sobre os quais incidem, dada sua natureza de acessório, que segue o principal.

ACORDAM os membros da **1ª Turma**, por unanimidade de votos, embargos de declaração acolhidos e não providos. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão, Antônio Carlos Guidoni Filho (Suplente Convocado), Valmar Fonseca de Menezes, Rafael Vidal de Araújo, Leonardo Mendonça Marques (Suplente Convocado) e Paulo Roberto Cortez (Suplente Convocado).

(documento assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo

Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Marcos Aurélio Pereira Valadão, Valmar Fonseca de Menezes, Jorge Celso Freire da Silva, Rafael Vidal de Araujo, Valmir Sandri, Antonio Carlos Guidoni Filho (Suplente Convocado), Antonio Lisboa Cardoso (Suplente Convocado), Leonardo Mendonça Marques (Suplente Convocado) e Paulo Roberto Cortez (Suplente Convocado).

## Relatório

Cuida-se de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional, referentes ao Acórdão n. 9101-00.558 (sessão de 12 de março de 2010), quando do julgamento de seu recurso especial em face do Acórdão 103-20.394.

Ao apreciar o recurso voluntário do sujeito passivo Banco Rural S/A., a 3ª Câmara do extinto 1º Conselho de Contribuintes deu-lhe provimento parcial, tendo excluído da tributação nos anos-calendário de 1989, 1990 e 1991, verbas referentes à glosa de despesas de variação monetária passiva, juros e multa de mora incidentes sobre a provisão da Contribuição Social sobre o Lucro contabilizada, que se encontrava com a exigibilidade suspensa na forma do inciso IV do art. 151 do CTN.

Inconformada, a Fazenda Nacional ingressou com recurso especial suscitando dissídio jurisprudencial quanto às despesas com provisão de correção monetária, juros e multa de mora, incidentes sobre tributos não recolhidos, apontando como paradigma o acórdão 107-05.673, que declarou indedutíveis os valores relativos a correção monetária, juros e multa de mora referentes à CSLL não paga.

Submetido a julgamento em sessão de 12 de março de 2010, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais não conheceu o recurso na parte relativa à dedutibilidade dos juros de mora, por entender não caracterizado o dissídio. Assentou o voto condutor que:

*“Acórdão recorrido e acórdão paradigma, ainda que por fundamentos distintos, reconheceram a dedutibilidade dos juros de mora incidentes sobre os tributos provisionados e não pagos após o vencimento. Sobre esse tópico, veja-se trecho do voto condutor do acórdão paradigma, verbis:*

*‘Quanto aos juros de mora, o entendimento é o de que os valores referentes a este acréscimo moratório acompanham o valor do tributo devido e não pago. Um acessório que necessariamente segue o principal, caracterizando-se como despesa dedutível.’”*

Sobre o ponto específico, a Fazenda Nacional interpõe embargos de declaração alegando contradição e obscuridade.

Afirma a Embargante:

*A parte do paradigma reproduzida no voto condutor do acórdão ora embargado, no entanto, refere-se somente ao provisionamento da CSLL do ano de 1990, conforme se lê no trecho abaixo transcrito do mesmo paradigma:*

*"Entendo que a decisão recorrida merece reparo somente quanto aos juros de mora referentes ao provisionamento da CSLL do ano de 1990.*

*Quando ao ano de 1988 está correto o procedimento fiscal, uma vez que, apesar de a empresa provisionar o pagamento do imposto corrigido monetariamente, com juros e multa de mora, esta Contribuição não foi e tampouco será paga, porque o Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucional a cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro no período-base de 1988. Desta feita é incoerente a empresa lançar uma despesa que não foi incorrida, cujo valor não será efetivamente pago."*

*Com efeito, o precedente acima não se mostra divergente para a provisão relativa ao ano de 1990, por considerar os correspondentes juros de mora despesas dedutíveis, sob o entendimento de que o acessório segue o principal.*

*Contudo, em relação a provisão de 1988, o paradigma expressa entendimento diverso ao considerar indedutíveis os juros de mora, porquanto a contribuição de tal ano-base, por ter sido declarada inconstitucional, corresponde a valor que não será efetivamente recolhido.*

*No caso, a glosa discutida se refere a provisão contabilizada em 1988, conforme se infere da leitura do acórdão recorrido, as fls. 145. Logo, neste caso, o entendimento do paradigma está em consonância com a presente autuação.*

*Verifica-se, portanto, que o colegiado, em suas razões de decidir, teria partido de premissa equivocada ao efetuar o cotejo da decisão recorrida e o paradigma, pois comparou situações diversas ao valer-se de trecho do precedente sobre provisão relativa ao ano-base de 1990, quando a divergência se mostra em relação ao ano base de 1988.*

*Constata-se, portanto, certa obscuridade no acórdão, que teria assentado seu entendimento em pressuposto contraditório, fazendo-se necessário a integração do julgado para esclarecer a questão."*

É o relatório.

## Voto

Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator.

O recurso especial objeto do acórdão ora embargado postulou uniformização de interpretação quanto à dedutibilidade de acréscimos legais (atualização monetária, juros de mora e multa de mora incidentes sobre tributo vencido e não pago ‘provisionado’).

Pelo Acórdão n. 9101-00.558, esta 1ª Turma não conheceu o recurso no que diz respeito aos juros de mora, ao fundamento de que a decisão do paradigma teria sido convergente com a do acórdão recorrido.

Especificamente sobre a matéria objeto dos embargos, as situações fáticas enfrentadas pelos acórdãos confrontados são idênticas (dedução dos juros de mora incidentes sobre a CSLL do ano-base de 1988, provisionada e não paga). Contudo, diferentemente do assentado no acórdão embargado, as decisões foram divergentes: enquanto o acórdão recorrido considerou-os dedutíveis, o paradigma considerou-os indedutíveis.

Assim, especificamente quanto aos juros incidentes sobre a CSLL de 1988, a decisão de não conhecer o recurso especial está em contradição com o fundamento apontado (convergência das decisões confrontadas).

Dessa forma, acolho os embargos da Fazenda Nacional e conheço do recurso também quanto à dedutibilidade dos juros de mora.

Passo a analisar o mérito.

Conforme descreve a decisão de primeira instância que foi objeto de recurso voluntário “*os autuantes eliminaram da apuração dos lucros reais de 1989, 1990 e 1991 as despesas efetuadas com a provisão dos encargos de variação monetária, juros de mora e multa de mora (...) incidentes sobre as contribuições sociais sobre o lucro (CSLL) dos períodos-base de 1988 a 1990 não pagas até o seu vencimento, uma vez que elas somente são dedutíveis, de acordo com o art. 44 da Lei nº 7.799/89, quando o pagamento dos tributos ocorre dentro do prazo fixado*”.

A limitação referente ao art. 44 da Lei nº 7.799/89 não se aplica à dedutibilidade de encargos moratórios, dizendo respeito exclusivamente à atualização monetária. A ver:

*Art. 44. A atualização monetária dos duodécimos ou quotas do imposto de renda, das prestações da contribuição social e do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido somente poderá ser deduzida na determinação do lucro real se o duodécimo, a quota, a prestação ou o imposto na fonte for pago até a data do vencimento.*

Assim, a dedutibilidade dos juros de mora incidente sobre a CSLL provisionada e não paga, não está condicionada ao pagamento do tributo no exercício de competência, restrito, portanto, a atualização monetária.

Logo, não havendo norma específica na legislação tributária para reger a dedutibilidade do referido acréscimo moratório, a regra a comandá-la deve ser a mesma da

regra que comanda a dedutibilidade do tributo, dada sua condição de acessório. Essa questão assim está tratada no Acórdão 101-96.424/2007:

*“ A regra a comandar dedutibilidade dos juros deve ser a mesma que comanda a dos tributos sobre os quais incidem, dada sua natureza de acessório, que segue o principal. Não colhe a alegação da Recorrente, de que os juros de mora não se caracterizam como acessório, porque não têm natureza tributária. A condição de “acessório” independe de terem os juros, natureza “tributária”. Os juros de mora são “acessório” porque não existem sem o débito tributário sobre o qual incidem, a ele se agregando sem o integrarem. Entre outros, o verbete “Acessório” tem os seguintes significados : “2. Que se acrescenta a uma coisa, sem fazer parte integrante dela; suplementar; adicional. 3 Aquilo que se junta ao objeto principal, ou é dependente dele; complemento; achega.”<sup>1</sup>*

O acórdão nº 103-20.394 (recorrido) reconheceu a dedutibilidade dos juros de que se trata por corresponderem a “*encargos incorridos em razão de obrigações conhecidas e existentes*”, assentando que “*quando a recorrente, fundada à época na legislação de regência — ainda inatacada por ADIn (ou no controle difuso) -, reconheceu vazada no regime de competência, em 1988, as despesas tributárias incorridas de que aqui se cuida, segundo o regime de competência e com fundamento em lei até então eficaz e juridicamente válida, o fez com a eficácia dos efeitos sobre situações jurídicas consolidadas (lei vigente e eficaz — reitera-se), (...)*”.

O paradigma, reconhecendo que, de acordo com a legislação vigente quando da ocorrência o fato gerador, os juros seriam dedutíveis por constituírem acessório de principal dedutível, manteve a glosa por considerar *incoerente* a dedução, porque eles não seriam pagos. A conferir:

*“ Quanto ao ano de 1988 está correto o procedimento fiscal, uma vez que, apesar de a empresa provisionar o pagamento do imposto corrigido monetariamente, com juros e multa de mora, esta Contribuição não foi e tampouco será paga, porque o Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucional a cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro no período-base de 1988. Desta feita é incoerente a empresa lançar uma despesa que não foi incorrida, cujo valor não será efetivamente pago.”*

Como visto acima, antes da edição da Lei nº 8.541/92 a dedução independia do pagamento. No ano em que restou definitivamente decidido que o contribuinte não deveria pagar a contribuição relativa ao ano calendário de 1988 (quer pelo trânsito em julgado da ação em que figurou como autor, quer pela Resolução do Senado nº 11, de 1995, que suspendeu a execução do art. 8º da Lei nº 7.689/88), as provisões constituídas deveriam ser revertidas, computando-se o respectivo valor como receitas tributáveis naquele ano. Tal como expressado no Acórdão 103-20.394 (recorrido) “*a exigência fiscal ou deveria eleger o ano-base em que a ação judicial da defendente, na espécie, transitara em julgado, ou após a publicação da Resolução senatorial de 12 de abril de 1995, se aquela ocorreu antes deste momento em que a*

<sup>1</sup> Ferreira, Aurélio Buarque de Holanda – Dicionário da Língua Portuguesa “Novo Aurélio Século XXI”- Editora Nova Fronteira, 3ª Ed.

*lei em debate - com eficácia entre as partes -, no que se refere ao seu artigo 8º fora declarada inconstitucional (...)*”.

Esse foi, inclusive, o entendimento manifestado pelo acórdão embargado, quando apreciou a questão da correção monetária da CSLL relativa ao ano-base de 1988, cuja indedutibilidade assentada no paradigma fundamentou-se no mesmo argumento utilizado para a indedutibilidade dos juros, qual seja, o de que “*é incoerente a empresa lançar uma despesa que não foi incorrida, cujo valor não será efetivamente pago.*” A conferir:

*“Quanto à CSLL relativa ao ano-base de 1988, sustenta o aresto paradigma que o procedimento fiscal (de glosa da correção monetária) estaria correto, pois “apesar de a empresa provisionar” o pagamento do imposto corrigido monetariamente, com juros e multa de mora, esta Contribuição não foi e tampouco será paga, porque o Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucional a cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro no período-base de 1988. Desta feita, é incoerente a empresa lançar uma despesa que não foi incorrida, cujo valor não será efetivamente pago”. O acórdão recorrido, por sua vez, entendeu que o caso não se trataria de provisão, mas sim de apuração da contribuição devida, ao menos até que decisão judicial transitada em julgado reconhecesse a inexigibilidade do tributo. Nesses termos, entendeu que a despesa de correção monetária era plenamente dedutível no período em que feita a dedução pelo contribuinte, sendo necessária eventual reversão ao resultado das parcelas em referência quando do trânsito em julgado da sentença que reconhecesse a inconstitucionalidade do tributo. No limite, alega ainda o acórdão recorrido, estar-se-ia diante de hipótese de postergação tributária, caso o contribuinte tenha reconhecido a indedutibilidade das parcelas a posteriori mediante reversão ao resultado dos valores respectivos.*

*Parece-me correto o acórdão recorrido.*

*Em que pese impressione à primeira vista o citado argumento do paradigma, não era possível ao contribuinte - no momento em que realizou a dedução das parcelas de correção monetária - intuir o resultado final da demanda e ter a certeza de que a despesa efetivamente jamais seria incorrida. Se era admitida a dedutibilidade das despesas em referencia mesmo se existente demanda judicial, - premissa incontroversa inclusive pelo aresto paradigma - entendo, tal como o acórdão recorrido, que eventual lançamento deveria eleger o ano-base em que transitada em julgado a sentença proferida no processo movido pelo contribuinte para questionar a exigência ou em que publicada a Resolução Senatorial de 12.04.1995, o que ocorresse primeiro. Apenas a partir dessas datas é que se tornaria certa a inoocorrência da despesa (principal) e, por conseguinte, de seus acessórios; é a partir daí que incumbiria ao contribuinte a reversão ao resultado das parcelas anteriormente deduzidas.*

Como visto, a interpretação jurídica sobre a matéria “*dedutibilidade dos encargos moratórios sobre tributos provisionados*” dada pela 7ª Câmara, não divergiu da interpretação dada pela 3ª Câmara, por isso, o recurso especial não fora conhecido.

Contudo, como a 7ª Câmara, especificamente para os juros de mora sobre a CSLL de 1988, deu um tratamento diferente, a PFN embargou, e os embargos foram acolhidos.

Ocorre que a decisão dada pela 7ª Câmara não se funda em nenhum argumento jurídico, mas apenas porque, segundo entendeu o relator, a dedução seria “*incoerente*”.

Já o acórdão recorrido traz uma interpretação jurídica, que não difere da do paradigma, de que o reconhecimento das despesas tributárias se deu segundo o regime de competência, e com fundamento em lei até então eficaz e juridicamente válida, e por isso os valores são dedutíveis. Esse é o mesmo entendimento do paradigma. A única diferença entre o acórdão recorrido e o paradigma está na distinção que o paradigma fez para o tributo referente a 1988, não apoiado em fundamento jurídico, mas em alegada “*incoerência*”.

Porém, como destaca o acórdão paradigma:

*Quanto aos juros de mora, o entendimento é o de que os valores referentes a este acréscimo moratório acompanham o valor do tributo devido e não pago. Um acessório que necessariamente segue o principal, caracterizando-se como despesa dedutível.*

Assim, no período-base de que se trata (anterior à Lei nº 8.541) os tributos eram dedutíveis pelo período de competência, independentemente do pagamento, o mesmo acontecendo com os juros de mora sobre eles incidentes.

A particularidade decorrente de que a CSLL de 1988 nunca seria paga, em razão da ulterior decisão do STF, não afeta a dedução feita em períodos anteriores, quando o dispositivo era válido.

O tratamento a ser dado a essa questão particular não pode ser glosar a despesa corretamente contabilizada por competência.

No ano em que restou definitivamente decidido que o contribuinte não deveria pagar a contribuição relativa ao ano calendário de 1988 (quer pelo trânsito em julgado da ação em que figurou como autor, quer pela Resolução do Senado nº 11, de 1995 que suspendeu a execução do art. 8º da Lei nº 7.689/88), as provisões constituídas deveriam ser revertidas, computando-se o respectivo valor como receitas tributáveis naquele ano.

Daí porque, quando a recorrente, fundada à época na legislação de regência — ainda inatacada por ADIn (ou no controle difuso) -, reconhecera vazada no regime de competência, em 1988, as despesas tributárias incorridas de que aqui se cuida, segundo o regime de competência e com fundamento em lei até então eficaz e juridicamente válida, o fez com a eficácia dos efeitos sobre situações jurídicas consolidadas (lei vigente e eficaz — reitera-se), ainda que, concomitantemente sobre ela tenha sido suscitada decisão judicial acerca de sua constitucionalidade.

Processo nº 10768.023491/99-80  
Acórdão n.º **9101-002.070**

**CSRF-T1**  
Fl. 9

---

Pelas razões explanadas, acolho os embargos da Fazenda Nacional para conhecer do recurso especial também quanto à dedutibilidade dos juros de mora e, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri