



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

Processo n° 16327.000293/2006-86
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1103-001.124 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de outubro de 2014
Matéria Auto de infração de CSLL. Dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa.
Recorrente BANCO DAYCOVAL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2003

TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR FORÇA DE MEDIDA JUDICIAL.

Os tributos cuja exigibilidade estiver suspensa por força judicial não são dedutíveis para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003

JUÍZO DE INCONSTITUCIONALIDADE. VEDAÇÃO. ENTENDIMENTO CONSOLIDADO NO CARF.

À autoridade fiscal cabe prestigiar a lei, não podendo dela se distanciar, ainda que sob argumento de inconstitucionalidade. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (art.142, parágrafo único, do CTN), sendo aplicável à espécie a Súmula CARF n° 2 (“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional, incidindo também sobre esta juros de mora. Tese confirmada em reiterada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (AgRg no REsp 1.335.688-PR, julgado em 4/12/12). A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do

Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais
(Súmula CARF nº 4).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado negar provimento ao recurso por maioria, vencida a Conselheira Cristiane Silva Costa. O Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva acompanhou o Relator pelas conclusões.

(assinado digitalmente)
Aloysio José Percínio da Silva – Presidente

(assinado digitalmente)
Eduardo Martins Neiva Monteiro – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro, Fábio Nieves Barreira, André Mendes de Moura, Breno Ferreira Martins Vasconcelos, Cristiane Silva Costa e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório

Trata-se de auto de infração de CSLL (ano-calendário 2003), com exigência de multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora (fls.17/21).

A ciência do contribuinte ocorreu em 16/3/06 (fl.19).

No “*Termo de Verificação de Infração*” (fls.12/16) a fiscalização consignou:

- na DIPJ/04, o contribuinte adicionou ao lucro real o montante de R\$ 7.097.385,81, referente à somatória dos valores registrados na Parte A do LALUR a título de “PIS CONTESTADO JUDICIALMENTE” e “COFINS CONTESTADO JUDICIALMENTE”, porém, quando da apuração da CSLL, não procedeu de forma semelhante;
- as normas relativas à apuração do IRPJ são aplicáveis à CSLL, quando as que regem esta contribuição não dispõem diversamente;
- a referência normativa “*normas de apuração*”, constante do art.3º da Instrução Normativa SRF nº 390/04, indica a aplicação das mesmas regras relativas ao IRPJ, no cálculo do lucro líquido, lucro real e do resultado ajustado para fins de incidência da CSLL;
- nos termos do art.41, §1º, da Lei nº 8.981/95, os tributos com exigibilidade suspensa estão excluídos da regra estampada no caput, de que, na determinação do lucro real, são dedutíveis segundo o regime de competência;
- com base na Resolução CFC nº 1.066, de 21/12/05, e Nota Técnica 19.7, que visou conceituar passivos, provisões e contingências passivas, “...em termos contábeis, estamos, efetivamente, frente a uma obrigação legal a ser consignada no passivo dos entes empresariais. Não se trata, pois, de uma provisão [...]. Entretanto não se trata de uma antinomia entre as imposições de ordem legal. O fato de a lei comercial impor o registro contábil, segundo o regime de competência, por si só não atrai a dedutibilidade dos tributos e contribuições com exigibilidade suspensa. Os sistemas jurídicos convivem harmonicamente e têm por objeto disciplinas diferentes. 25. Por tudo isso é forçoso concluir que a lei introduziu critério jurídico tributário de ordem geral, vedando a dedutibilidade dos tributos e contribuições com exigibilidade suspensa das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL”.

Os lançamentos foram considerados procedentes pela Oitava Turma da DRJ – São Paulo I (SP), conforme acórdão que recebeu a seguinte ementa (fls.158/169):

TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR FORÇA DE MEDIDAS JUDICIAIS. INDEDUTIBILIDADE PELO REGIME DE COMPETÊNCIA. Os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais não podem ser deduzidos para fins de apuração da base de cálculo da CSLL.

INCONSTITUCIONALIDADE/ ILEGALIDADE DE NORMAS. As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade/ilegalidade de normas.

DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. ENDEREÇO CADASTRAL. O domicílio tributário do sujeito passivo é o endereço postal fornecido pelo próprio contribuinte à Secretaria da Receita Federal do Brasil para fins cadastrais.

JUROS DE MORA.TAXA SELIC. Cabimento dos juros determinados pela taxa Selic, com base na Lei nº 9.065/95, art. 13.

MULTA DE OFÍCIO. Legalidade do percentual de multa aplicado e adequação ao seu caráter punitivo.

Devidamente cientificado em 7/5/09 (fl.172), o contribuinte apresentou tempestivamente recurso voluntário em 5/6/09 (fls.173/203), em que alegou, em síntese:

- seria incorreta a afirmação de que o art.41 da Lei nº 8.981/95 excepcionou do regime de competência os tributos com exigibilidade suspensa;
- não se poderia falar em provisão, mas de uma verdadeira despesa, que pode ser dedutível ou não conforme previsão legal. “...é evidente que uma despesa já incorrida (no caso de negativa de liminar) não pode se transformar depois em provisão (se concedida a liminar) e voltar a ser despesa (se a final não concedida a segurança)”;
- inexistiria previsão legal para a exigência da CSLL sobre as despesas relativas aos tributos com exigibilidade suspensa;
- a exceção prevista no art.41, §1º, da Lei nº 8.981/95 aplicar-se-ia unicamente para fins de apuração do lucro real. Os artigos 7º e 8º da Lei nº 8.541/92 introduziram, somente para efeito da apuração do lucro real, o regime de caixa para a dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa, tendo sido tais dispositivos revogados pelo art.41 da Lei nº 8.981/95 que disciplinou inteiramente a matéria;
- o art.57 da Lei nº 8.981/95, invocado pela decisão recorrida, ressaltaria que “...embora as normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas sejam aplicáveis à CSL, no que diz respeito à base de cálculo e à alíquota deve ser observada a legislação específica da CSL. [...] a CSL tem base de cálculo própria prevista expressamente em lei específica, a qual não pode ser alterada senão por norma expressa, e esta situação não é infirmada pelo que dispõe o artigo 41 da Lei nº 8.981/95”;
- conforma acórdãos do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, apenas a lei poderia fixar a base de cálculo de tributos, não se admitindo que valores não dedutíveis da apuração do IRPJ sejam adicionados às bases de cálculo de outros tributos sem expressa determinação legal (Acórdãos nºs 101-92.553/99, 107-05.150/98, 101-92.979/00);
- há julgados no sentido de que seria inaplicável o art.57 da Lei nº 8.981/95 para legitimar adições à base de cálculo da CSL de valores não previstos expressamente na legislação específica (Acórdãos nºs 107-07.315 e 103-22.749);
- “...aplicar à CSL as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o IR não significa aplicar as mesmas normas relativas à determinação da base de cálculo (deduções, exclusões e adições), conforme aliás entendeu o próprio ilustre fiscal autuante”;
- quando o legislador pretende que uma regra produza efeitos na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, assim o determina expressamente, como fez, por exemplo, na própria Lei nº 8.981/95, quando limitou a compensação de prejuízos em 30% do lucro líquido ajustado em artigos distintos (art 42 para o IRPJ e art 58 para a CSL);

- a própria Receita Federal teria, no Boletim Extraordinário Cosit nº 21, de 25/2/93, esclarecido que os tributos e contribuições não dedutíveis para efeito de IRPJ, por força do art.7º da Lei nº 8.541/92, não seriam adicionados para fins de apuração da base de cálculo da CSLL;
- “...o entendimento no sentido de que tanto os arts.7º e 8º da Lei nº 8.541/92, como o art.41 da Lei nº 8.981/95 somente se aplicam ao IRPJ foi incorporado ao próprio MAJUR – Manual do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, dos diversos anos-base que se sucederam à edição da Lei 8.541/92 e mesmo posteriormente à Lei 8.981/95”;
- seria ilegal a IN SRF nº 390/04 por extrapolar os comandos da Lei nº 8.981/95, sendo ainda inaplicável ao caso concreto em virtude do princípio da irretroatividade;
- o art.41, §1º, da Lei nº 8.981/95 seria inconstitucional por implicar a tributação de algo que não seria renda ou lucro, violaria o princípio da isonomia, impediria o direito de defesa administrativa e o livre ingresso no Judiciário, além de veicular sanção imprópria, sendo meio indireto e coercitivo de cobrança de tributos;
- não seria cabível as exigências de multa e juros, pois seguira rigorosamente as orientações constantes do Boletim Extraordinário Cosit nº 21/93 e do MAJUR, sendo aplicável ao caso o art.100 do Código Tributário Nacional;
- a exigência de juros sobre a multa de ofício não teria suporte legal;
- a taxa SELIC seria inaplicável no cálculo dos juros moratórios, que, no caso concreto, extrapolaria o percentual de 1% previsto no art.161 do CTN.

É o que importa relatar.

Voto

Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro, Relator.

Presentes os requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento do recurso voluntário.

O cerne da discussão diz respeito à legalidade ou não da adição, à base de cálculo da CSLL, dos valores de PIS e Cofins contestados judicialmente e com exigibilidade suspensa.

Inicialmente, cabe afirmar que os fundamentos adotados pela fiscalização justificam *per se* o lançamento do crédito tributário.

Na resolução da controvérsia, não se pode olvidar a norma do art.57 da Lei nº 8.981/95, que funciona como importante vetor interpretativo:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

Mantendo-se uma coerência desejada entre as apurações do IRPJ e da CSLL, respeitando-se, por óbvios as exceções legais, não há razão para, diante de tal comando legal, interpretar-se o termo “apuração” restritivamente (v.g., como entendem alguns, apenas para definir se o valor tributável da CSLL deve ser apurado sob a forma de estimativa mensal ou a partir do balancete mensal de redução; se terá por base o resultado apurado anualmente, de acordo com a legislação comercial (lucro real), ou o lucro presumido trimestral, ou, ainda, o lucro arbitrado).

A tese do Recorrente, de que a menção, ao final do próprio art.57 da Lei nº 8.981/95, afastaria a aplicação do art.41, §1º, da mesma lei da apuração da CSLL sustenta-se em particular interpretação literal, que, como é sabido por todos, não se mostra ideal para a obtenção da norma aplicável ao caso concreto. A matéria foi muito bem tratada pelo I. Conselheiro Antonio Bezerra Neto, ao redigir o voto vencedor do Acórdão nº 1401-000.891, de 14/11/12. Dada a clareza e objetividade dos argumentos, são aqui acolhidos:

“[...] A discussão cinge-se em saber se valores a título de tributos com exigibilidade suspensa em razão de ação judicial em que se discute a constitucionalidade de determinadas incidências, com ou sem depósito, podem ser deduzidos para fins de apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

Inicialmente diga-se que para a Receita Federal do Brasil não há qualquer dúvida.

Tanto é assim que foi editada a Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, que dispõe sobre a apuração e o pagamento da CSLL, onde está estampado de forma cristalina que a possibilidade de dedução não alcança tal hipótese:

Art. 50. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do resultado ajustado, segundo o regime de competência.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa em virtude de:

I - depósito, ainda que judicial, do montante integral do crédito tributário;

II - impugnação, reclamação ou recurso, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

III - concessão de medida liminar em mandado de segurança;

IV - concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial. (destaquei)

E essa disposição é coerente com a norma que trata do IRPJ, pois a esse respeito também não há dúvidas e nem lide.

Por que então apenas para a CSLL, que tem a mesma estrutura e lógica, a regra seria diferente? Não vejo razão para tal.

Por que haveria de a Lei nº 8.981/1995 estabelecer o regime da dedutibilidade dos tributos e contribuições pelo regime de competência, apenas quando a exigibilidade não estiver

suspensa e pelo regime de caixa em caso contrário para apenas o IRPJ e não também para CSLL?

[...] apesar de ter se mudado o regime de caixa para competência o ordenamento não admite a exclusão de tributos e contribuições que estejam com sua exigibilidade suspensa por reclamação ou recurso (art. 151, inciso III do CTN).

Porém, a Recorrente entende que a determinação prevista no §1º, artigo 41 da Lei 8.981/95 não alcançaria a contribuição social, pois a norma se refere 'a apuração do lucro real'.

Nesse caso, não se pode fazer uma interpretação literal desse dispositivo, mas sim uma interpretação sistemática.

*Em primeiro lugar, fazendo-se uma interpretação finalística rasteira se percebe que **não há espaço para entender a razão de ser da exclusão apenas da base de cálculo das contribuições sociais das despesas com exigibilidade suspensa.** Na verdade ou adota-se o regime de caixa ou de competência, não fazendo sentido teleológico algum fazer qualquer distinção entre os referidos tributos.*

Outrossim, nessa interpretação sistemática cabe ainda a participação importante de um dispositivo integrador de legislação que não pode ser olvidado. Trata-se do art. 57 da Lei nº 8.981, de 20/01/1995, em que se comanda que devem ser aplicadas à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

Ora, se o legislador já informou em determinada norma (Lei 8.981/95) que o regime de competência deve ser adotado de uma determinada forma, essa informação não diz respeito à base de cálculo como divisam alguns, mas sim 'norma de apuração e pagamento' de tributo assim como está literalmente disposto no art. 57 da Lei nº 8.981/95. Ademais, utilizando-se apenas de uma interpretação literal os defensores dessa tese teriam ainda uma carga de esforço maior na medida em que teriam que afastar a legalidade de uma norma complementar à legislação tributária. Trata-se do artigo 50 da Instrução Normativa nº 390, de 30/01/2004, que consolidou a legislação concernente à CSLL e dispõe sobre a apuração e o pagamento desta contribuição [...]."

Mantém-se o lançamento tributário com base nos atos legais mencionados pela autoridade autuante, que, inclusive, lastrearam o ato infralegal também empregado como fundamento adicional, qual seja a IN SRF nº 390, de 2004, que dispõe sobre a apuração e o pagamento da CSLL.

No Termo de Verificação de Infração, a autoridade fiscal abordou em bons termos a matéria sob exame. Vejamos, *verbis*:

“[...] Também não podemos deixar de dar destaque especial ao fato de que a INSRF nº 390 de 2.004 têm, por fundamento, entre outras leis, a Lei nº 8.981 de 1.995 ‘ex vi’ do disposto nas razões de sua edição (preâmbulo contendo exposição de motivos).

15. Ocorre na espécie que o art. 41 da mesma Lei nº 8981/95 veio a introduzir, no ordenamento tributário, nova regra sobre dedutibilidade de tributos e contribuições na apuração de bases imponíveis. Fora reafirmado no ‘caput’ deste artigo que os tributos e contribuições seriam dedutíveis segundo o regime de competência, regra, aliás, já existente em nosso ordenamento desde 1.978, introduzida pelo Decreto Lei nº 1.598/77. Porém, neste cenário, surgiu o novo critério legal (constante do §1º deste citado artigo), como transcrevemos abaixo:

SUBSEÇÃO I

Das Alterações na Apuração do Lucro Real

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.

16. A leitura cuidadosa do comando inserto no §1º leva o intérprete a concluir que os tributos e as contribuições com exigibilidade suspensa estão excluídos da regra estampada no ‘caput’ do artigo. Em outras palavras: os tributos e contribuições com exigibilidade suspensa somente poderão ser deduzidos quando a relação jurídica obrigacional for confirmada, em definitivo, pelo Poder Judiciário. Assim, em que pese a técnica legislativa utilizada, os tributos e contribuições com exigibilidade suspensa foram apartados de suas categorias originais para se constituírem em verdadeira nova categoria em termos de dedutibilidade de qualquer base de cálculo. É o surgimento de novo critério jurídico tributário.

17. Irrelevante nesta dedução, a literalidade do ‘caput’ do art.41 que faz expressa menção ao lucro real (base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica), eis que, deve a regra ser, por completo, afastada quando a situação fática envolver tributos e contribuições com exigibilidade suspensa. Estes formam categoria diversa dos tributos e contribuições devidos.

18. Portanto o novo critério passou a alcançar também a apuração da base de cálculo da CSLL visto que esta exação também está sujeita às normas de apuração do imposto de renda da pessoa jurídica; vocábulo este a englobar, como já vimos, critérios e técnicas de apuração.

19. Corrobora esta interpretação o ato normativo expedido pela Secretaria da Receita Federal que, por oportuno, transcrevemos, na parte que de perto interessa à matéria:

***Instrução Normativa SRF no 390, de 30 de janeiro de 2004 -
DOU de 2.2.2004***

Dispõe sobre a apuração e o pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Art.1º Esta Instrução Normativa dispõe sobre a determinação e o pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Das normas aplicáveis

Art.3º Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e, no que couberem, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL.

DA BASE DE CÁLCULO

Art. 14. A base de cálculo da CSLL, determinada segundo a legislação vigente na data de ocorrência do respectivo fato gerador, é o resultado ajustado, presumido ou o arbitrado, de que tratam os arts. 37 e 85, correspondente ao período de apuração.

DO RESULTADO AJUSTADO

Da Disposição Geral

Art. 36. Estão sujeitas ao regime de incidência da CSLL sobre o resultado ajustado, em cada ano-calendário, as pessoas jurídicas que forem obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real.

Do Conceito de Resultado Ajustado

Art. 37. Considera-se resultado ajustado o lucro líquido do período de apuração antes da provisão para o IRPJ, ajustado pelas adições prescritas e pelas exclusões ou compensações autorizadas pela legislação da CSLL.

Parágrafo único. A determinação do resultado ajustado será precedida da apuração do lucro líquido com observância das disposições das leis comerciais.

Dos Tributos e Contribuições

Da dedutibilidade

Art. 50. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do resultado ajustado, segundo o regime de competência.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa em virtude de:

I - depósito, ainda que judicial, do montante integral do crédito tributário;

II - impugnação, reclamação ou recurso, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

III - concessão de medida liminar em mandado de segurança;**IV - concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial.**

20. Toda e qualquer dúvida que pudesse haver na espécie, fora, devidamente, espancada pela redação clara, didática e cristalina do art. 50 do ato normativo, aqui, transcrito em parte.”

A respeito da aplicação de entendimento da Receita Federal, exposto no Boletim Central Extraordinário Cosit nº 21/93, como aponta o próprio questionamento nº 48¹, transcrito no recurso voluntário, decorreu da interpretação de legislação anterior, qual seja, o art.7º da Lei nº 8.541/92, que, como o próprio Recorrente admite, foi revogado pelo art.41 da Lei nº 8.981/95.

Art. 7º As obrigações referentes a tributos ou contribuições somente serão dedutíveis, para fins de apuração do lucro real, quando pagas.

§1º Os valores das provisões, constituídas com base nas obrigações de que trata o caput deste artigo, registrados como despesas indedutíveis, serão adicionados ao lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real, e excluído no período-base em que a obrigação provisionada for efetivamente paga.

§2º Na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não poderá deduzir como custo ou despesa o imposto sobre a renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou como responsável em substituição ao contribuinte.

§3º A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que o contribuinte assumo o ônus do imposto.

§4º Os impostos pagos pela pessoa jurídica na aquisição de bens do ativo permanente poderão, a seu critério, ser registrados como custo de aquisição ou deduzidos como despesas operacionais, salvo os pagos na importação de bens que se acrescerão ao custo de aquisição.

§5º Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

Vale lembrar que o tratamento conferido aos valores relativos aos tributos com exigibilidade suspensa, havendo ou não depósito em garantia, estava previsto no art.8º, não no art.7º da Lei nº 8.541/92. Vejamos:

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, relativas

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 nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial em garantia.

Acrescente-se que ao julgador cabe conhecer o direito aplicável à situação sob exame, de sorte que nada o impede de empregar, em caráter complementar, outros fundamentos na construção da norma especialíssima a reger o caso. Por isso, já se antecipa inexistir qualquer contradição decorrente do emprego da conclusão de que os tributos com exigibilidade suspensa não são uma obrigação, mas provisão, apesar de o auditor-fiscal responsável pela realização do lançamento ter tido, neste particular, diversa compreensão.

Não há se falar em mínimo prejuízo ao exercício do contraditório ou da ampla defesa, mormente à luz da impugnação e do recurso voluntário apresentados. A propósito, quanto ao caráter de provisão dos valores dos tributos com exigibilidade suspensa, o Recorrente apresentou os argumentos que entendeu pertinentes, como demonstra o seguinte excerto:

“[...] Ora, é evidente que, nos termos da lei, sempre que não estiver suspensa a exigibilidade do crédito tributário, ainda que permaneça sub judice, como é o caso exemplificativamente de liminar negada ou concedida mas cassada por sentença, o tributo questionado é dedutível. E é exatamente por este motivo que não há que se falar no caso de provisão, mas sim de verdadeira despesa, cuja dedutibilidade ou não se dá nos termos da lei.

De fato, enquanto uma despesa pode ser dedutível ou não conforme estabelecido em lei, é evidente que uma despesa já incorrida (no caso de negativa de liminar) não pode se transformar depois em provisão (se concedida a liminar) e voltar a ser despesa (se a final não concedida a segurança), tal como bem reconhecido por recente acórdão da C. 7ª Câmara do E. 1º Conselho de Contribuintes, Relator o Conselheiro Luiz Martins Valero (doc.02)”.

Acerca do caráter de provisão dos tributos com exigibilidade suspensa em razão de decisão judicial, já tive a oportunidade de, nos acórdãos nº 1401-00.483, de 24/2/11, e nº 1103-000.822, de 6/3/13, naquele como Relator e neste como Redator Designado, reafirmá-lo com base nos fundamentos que passo a expor.

Ao tratar do tema “provisões”, Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins, Ernesto Rubens Gelbcke e Ariovaldo dos Santos (in *Manual de contabilidade societária*. São Paulo: Atlas, 2010, p.335) lecionam:

“(…) As provisões podem ser distinguidas de outros passivos quando há incertezas sobre os prazos e valores que serão desembolsados ou exigidos para sua liquidação. (...) Assim, uma provisão somente deve ser reconhecida quando atender, cumulativamente, as seguintes condições: (a) a entidade tem uma obrigação legal ou não formalizada presente como consequência de um evento passado; (b) é provável a saída de

recursos para liquidar a obrigação; e (c) pode ser feita estimativa confiável do montante da obrigação.”

Tais autores complementam a exposição com esclarecimentos sobre o alcance das expressões “obrigação presente”, “evento passado”, “probabilidade de saída de recursos” e “estimativa confiável”. Quanto à obrigação presente, “...*caracteriza-se por evidência disponível de que é mais provável que vai existir a obrigação do que não*”. A respeito das demais:

*“Um **evento passado** é aquele que tem condições de criar obrigações. As obrigações são criadas quando a entidade não tem outra alternativa senão liquidar a obrigação gerada do evento, seja por imposição legal ou pelo fato do evento criar expectativas válidas em terceiros, de que a entidade cumprirá a obrigação, dada as práticas passadas da empresa, política de atuação ou declaração (...).*

*Para o reconhecimento do passivo, além da obrigação presente, é condicionante a **probabilidade de saída de recursos** que incorporam benefícios econômicos futuros para sua liquidação, sendo que a probabilidade é maior de ocorrer do que de não ocorrer.*

*As estimativas são essenciais quando se trata de provisões devido à sua característica intrínseca de incerteza. A **estimativa confiável** é resultante da capacidade da entidade determinar um conjunto de desfechos possíveis (...).*

As estimativas levam em consideração os riscos e incertezas, onde o risco representa a variabilidade dos desfechos possíveis.”

Nesse contexto, não se desconhece a Norma e Procedimento de Contabilidade (NPC 22), sobre Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas, do Instituto Brasileiro dos Auditores Independentes – IBRACON (elaborada em conjunto com a Comissão de Valores Mobiliários), aprovada pela Deliberação CVM nº 489, de 3 de outubro de 2005, de obrigatória aplicação para as companhias abertas. Em seu Anexo II contemplou exemplo (4-a), a respeito da introdução de um novo tributo ou alteração da alíquota, inserido por dispositivo legal, em que a empresa entende ser inconstitucional. De acordo com a NPC 22, não se trataria de uma provisão, mas de uma obrigação legal. Vejamos:

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

Exatamente tal exemplo foi objeto de tópico específico no aludido Manual de Contabilidade, em que foram tecidas críticas a respeito de sua inclusão na norma. **De acordo com os autores, sequer a conclusão poderia ser extraída da NPC 22.** Textualmente:

“Em primeiro lugar, a NPC 22 deriva da IAS 37 emitida pelo IASB², e esta não contém o referido exemplo, e ele não se coaduna, no nosso julgamento, com o conteúdo das próprias normas, nem com a NPC 22 e nem com a IAS 37. No corpo da IAS 37 não há qualquer distinção entre ‘obrigação legal’ e ‘obrigação não formalizada’ (constructive obligation) para fins de reconhecimento de uma provisão. Veja-se na parte inicial relativa às Definições, dentro do §6º, da NPC 22:

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

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

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

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

Ainda nas definições, há o conceito de provisão:

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

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

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

Com base nesses conceitos a NPC 22, tal qual a IAS 37, trata todas as obrigações com essa característica de provisões de forma igual. Nessa mesma NPC, são definidas as condições para reconhecimento de provisões:

‘Provisões

10. Uma provisão deve ser reconhecida quando:

- a) *uma entidade tem uma obrigação legal ou não formalizada presente como consequência de um evento passado;*
- b) *é provável que recursos sejam exigidos para liquidar a obrigação; e*
- c) *o montante da obrigação possa ser estimado com suficiente segurança.'*

*Aqui se tem a completa e explícita corroboração da definição a que chegamos mais atrás. E, ao longo de todo o corpo da referida NPC (e da IAS 37), não mais se faz qualquer distinção entre obrigação legal e obrigação não formalizada. **Porém, no citado exemplo-4-a, há algo diferente e afirma que:***

' 4. Tributos

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

.....

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

O que concordamos é com os cuidados extremos que devem ser tomados na consideração da probabilidade de exigibilidade de tributos, já que há, no Brasil de hoje, forte instabilidade no processo judiciário quanto à convergência das decisões. Mas isso não é motivo para se fugir do conceito contábil de passivo em geral, ou de provisão em particular.

.....

Ratificamos nossa posição de necessidade de extremo zelo e devida prudência para essas situações aqui discutidas, mas reforçamos que a administração, em obediência ao conceito da **Essência sobre a Forma**, deve retratar da melhor maneira sua

posição patrimonial e de resultados.” (pp.341-343) (alguns grifos nossos)

A propósito, o exemplo acima destacado (4-a) **deixou de ser contemplado** na Deliberação CVM nº 594³, de 15 de setembro de 2009, **que revogou a Deliberação CVM nº 489/05**.

O certo é que a dedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa, então, apenas ocorrerá no momento em que houver decisão final da lide, na hipótese de a mesma ser desfavorável ao contribuinte (Solução de Consulta SRRF 7ª RF, nº 168, de 19/06/01, DOU 18/09/01). Como o desfecho da ação judicial é incerto, deve o contribuinte aguardá-lo.

A alegação de que a aplicação do art.41, §1º, da Lei nº 8.981/95, restringir-se-ia à determinação do lucro real, não autoriza a conclusão de que os valores dos tributos com exigibilidade suspensa possam ser deduzidos da base de cálculo da CSLL. Fixada a premissa do caráter de provisão, o art. 2º da Lei nº 7.689/88 dispõe que “...a base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda (...), ajustado pela (...) adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real”. Há, ainda, o disposto no art.13, I, da Lei nº 9.249/95:

“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;” (destaquei)

De igual forma que na apuração do lucro real, somente podem ser deduzidas as provisões expressamente autorizadas pela legislação tributária.

Hiromi Higuchi, Fábio H. Higuchi e Celso H. Higuchi (*in* Imposto de Renda das empresas: interpretação e prática. 36ª ed. São Paulo, IR Publicações, 2011, pp.372-373), ao tratarem do art.41 da Lei nº 8.981/95, afirmam:

“(...) Inúmeras pessoas jurídicas indagam se os tributos contestados no judiciário devem ser adicionados na determinação da base de cálculo da CSLL. Isso porque o art.41 e seu §1º da Lei nº 8.981, de 20-01-95, dispõe o seguinte:

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

³ Aprova o Pronunciamento Técnico CPC 025 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes (correlação às Normas Internacionais de Contabilidade - IAS 37).

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.

*A dúvida é procedente porque o texto da lei diz **na determinação do lucro real**, não se referindo à CSLL. A conclusão, todavia, não poderá ser tirada com a interpretação isolada do art.41 da Lei nº 8.981/95. Essa lei veio dar coerência à dedutibilidade dos tributos contestados pelos contribuintes, ou seja, se alegam que a cobrança é ilegal ou inconstitucional não poderão, ao mesmo tempo, dizer que se tratam de despesas incorridas”.*

*Não se tratando de despesas incorridas, a reserva de valores lançados na escrituração contábil **nada mais representa que mera provisão. A provisão não dedutível na determinação do lucro real terá que ser adicionada também na apuração da base de cálculo da CSLL porque assim determina o art.2º da Lei nº 7.689/88, alterado pelo art.2º da Lei nº 8.034/90.***

*O imposto ou a contribuição como ICMS, PIS, **COFINS**, IOF etc. com exigibilidade suspensa por impugnação ou recurso administrativo ou medida judicial favorável **não constitui despesa incorrida mas mera provisão. Despesa incorrida é a irreversível enquanto a provisão pode resultar em despesa incorrida ou não, dependendo da decisão final na esfera administrativa ou judicial.**” (destaquei)*

A Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) vem contemplando tal entendimento. Mencione-se, por exemplo, o acórdão nº 9101-00.592, de 18/5/10, com a clareza peculiar do Relator, I. Cons. Claudemir Rodrigues Malaquias, à época Presidente da Segunda Câmara da Primeira Seção de Julgamento, cujas razões de decidir são aqui empregadas, *verbis*:

“(…) Na parte conhecida, os presentes autos referem-se ao lançamento da CSLL decorrente da não adição à base de cálculo de valores correspondentes a contribuições para o PIS, objeto de questionamento judicial e com exigibilidade suspensa.

A matéria submetida a este Colegiado cinge-se, portanto, à possibilidade de serem deduzidas da base de cálculo da CSLL as parcelas correspondentes aos tributos cuja exigibilidade esteja suspensa em razão de questionamento judicial.

São os seguintes os dispositivos que regem a matéria:

Lei nº 8.981/95 (art. 41, caput e §1º)

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.**” (negrito)*

Lei nº 9.249/95 (art. 13, inciso I)

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. (negrito)

A recorrente alega que a natureza da conta contábil em que os tributos foram escriturados é de contas a pagar e não de provisão. Entende a recorrente que o fato das referidas contribuições estarem com a sua exigibilidade suspensa, não significa que o crédito tributário correspondente não era devido, identificável ou mensurável, mas tão somente que o seu efetivo desembolso está postergado para o momento do término da ação judicial e que, portanto, até que não seja proferida decisão na ação judicial, são totalmente devidos.

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

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

'(..)

Entretanto, ao que pese o argumento despendido pela contribuinte, entendo que o mesmo não tem como prosperar, até porque, se a mesma entendesse que o crédito tributário questionado judicialmente era devido, não teria se aventurado a uma demanda judicial morosa e infrutífera. Se o fez, é porque entendia que as leis que instituíram ou majoraram as obrigações questionadas, traziam em seu bojo flagrantes ilegalidades e inconstitucionalidades, e sendo assim, não há o que se falar em contas a pagar, até porque, tal obrigação nasce

de modo incondicional, ao passo que as características dos tributos com exigibilidade suspensa, são obrigações fiscais condicionadas à exigência futura e incerta.

Portanto, por configurar uma situação de solução indefinida a data do encerramento do ano-calendário a que se refere, dependente de eventos futuros que poderão ou não ocorrer, subsume-se a uma situação de contingência que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, ou seja, à época do balanço, tal ganho ou perda é apenas potencial, não representando, evidentemente, uma obrigação incondicional.

(...)

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

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

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

Recentemente, a mesma Primeira Turma da CSRF, com diferente composição, confirmou tal entendimento, conforme acórdão nº 9101-001.512, de 20/11/12, que recebeu a seguinte ementa:

CSLL. DEDUÇÕES DA BASE DE CÁLCULO. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. *Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições*

cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151, do Código Tributário Nacional CTN, são indedutíveis para efeito da determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão.

O caráter de provisão restou ratificado em tal julgado, nos termos do voto do I. Relator, Cons. Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, até pouco tempo Presidente da Segunda Câmara da Primeira Seção de Julgamento, *verbis*:

“[...] A propósito, comungo do entendimento de que os tributos discutidos judicialmente representam provisões, uma vez que ditas obrigações fiscais não têm data definida de pagamento, bem como possuem incerteza quanto à sua ocorrência, já que, para serem considerados devidos, dependem de decisão judicial transitada em julgado em favor do fisco, caso contrário, como no presente, nada há a deduzir em face da inexistência, declarada em Juízo, de relação jurídico-tributária. Assim, diante da sua imprevisibilidade, entendo que se caracterizam como provisões fiscais, e não como despesa incorrida.

Entendo, pois, que o trânsito em julgado ocorrido em ano posterior à dedução em causa evidenciou que, no momento em que foi deduzida, a situação era incerta, daí a sua indedutibilidade, cuja situação passou a ser certa e conhecida somente quando ocorreu o trânsito em julgado da ação judicial, externando, em caráter definitivo, o entendimento de que a questionada contribuição previdenciária não era devida, não havendo, pois, falar-se na existência de obrigação, menos ainda em sua dedutibilidade.”

Tal tese, inclusive, vem sendo contemplada em diversos acórdãos, proferidos desde o extinto Primeiro Conselho de Contribuintes. Exemplificativamente:

“[...] CSLL. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. Assim, a dedutibilidade de tais rubricas somente ocorrerá por ocasião de decisão final da justiça, desfavorável à pessoa jurídica (Acórdão CSRF nº 910100.592, de 18 de maio de 2010). ACRÉSCIMOS LEGAIS SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. Segundo a legislação de regência, são indedutíveis na apuração do lucro real os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa por força de provimento judicial. Por constituírem acessórios dos tributos e contribuições, os acréscimos legais seguem a mesma norma de indedutibilidade [...]” (Acórdão nº 1401-000.952, de 9/4/13, Rel. Cons. Antonio Bezerra Neto)

TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR FORÇA DE MEDIDA JUDICIAL. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. Os

tributos cuja exigibilidade estiver suspensa por força judicial são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, tendo nítido caráter de provisão. A dedutibilidade somente ocorrerá após decisão judicial final, desfavorável à pessoa jurídica. Precedentes da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (acórdãos nº 9101001.512, de 20/11/12, e nº 910100.592, de 18/5/10). JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR FORÇA DE MEDIDAS JUDICIAIS. São também indedutíveis os acréscimos de juros feitos às provisões contábeis de tributos com exigibilidade suspensa. Sendo acessórios, seguem o tratamento conferido ao principal. (Acórdão nº 1103-000.822, de 6/3/13, Redator Designado Cons. Eduardo Martins Neiva Monteiro)

“AUTO DE INFRAÇÃO. JUROS SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. PROVISÕES. DESPESAS INDEDUTÍVEIS. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. DESCABIMENTO. A incerteza inerente a despesas com juros sobre tributos com exigibilidade suspensa confere-lhes natureza de provisões, e, como tais, tem a dedutibilidade expressamente obstada pelo artigo 13, caput e inciso I, da Lei nº 9.249/95. Da mesma forma, o parágrafo 1º do artigo 41 da Lei nº 8.981/95 impede a dedutibilidade de tributos e contribuições com exigibilidade suspensa, na determinação do lucro real, alcançando não somente o principal, mas também os juros de mora que são encargos acessórios acrescidos àquele, como recomposição da parcela do próprio tributo depreciada pela mora do contribuinte. CSLL. IMPEDIMENTO À DEDUTIBILIDADE RESTRITO À DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL. INOCORRÊNCIA. A restrição à dedutibilidade das despesas de tributos e contribuições com exigibilidade suspensa alcança também a base de cálculo da CSLL, não somente porque aplicam-se àquela contribuição as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, como também porque tais despesas, caracterizando-se como provisões, tiveram sua dedutibilidade expressamente vedada, tanto para o IRPJ como para a CSLL, pelo artigo 13 da Lei 9.249/95 [...]” (Acórdão nº 1402-001.215, de 4/10/12, Redator Designado Cons. Leonardo de Andrade Couto)

“CSLL. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. Devem ser adicionados ao lucro líquido do período, para fins de determinação da base de cálculo da contribuição social, os tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medida judicial. Precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais. JUROS APLICADOS SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. São também indedutíveis os acréscimos de juros feitos às provisões contábeis de tributos com exigibilidade suspensa [...]” (Acórdão nº 1101-000.813, de 3/10/12, Rel. Cons. Edeli Pereira Bessa)

“[...] PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. JUROS SOBRE CONTINGÊNCIAS FISCAIS. Por configurar uma situação de

solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos discutidos judicialmente, cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. O mesmo ocorre com a provisão para juros sobre contingências fiscais os quais, por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, devem seguir a norma de dedutibilidade do principal.” (Acórdão nº 1301-00275, de 9/3/10, Rel. Cons. Waldir Veiga Rocha)

“IRPJ. CSLL PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. Assim, a dedutibilidade de tais rubricas somente ocorrerá por ocasião de decisão final da justiça, desfavorável à pessoa jurídica. JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR FORÇA DE MEDIDAS JUDICIAIS. Por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, os juros de mora sobre tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais seguem a norma de dedutibilidade do principal [...]” (Acórdão nº 1402-00.007, de 27/7/09, Rel. Cons. Leonardo de Andrade Couto)

“LUCRO REAL - JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTO OU CONTRIBUIÇÃO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa - MEDIDAS JUDICIAIS - DEDUTIBILIDADE. Conforme o caput do art. 41 da Lei 8.981/95, os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência. Quando os tributos e contribuições estão com exigibilidade suspensa por força de medidas judiciais, nos termos do § 1º do mesmo artigo, a regra de dedutibilidade de que trata o caput do artigo, não se aplica. Conseqüentemente os juros de mora incidentes sobre esses valores também não podem seguir o regime de competência, por serem acessórios do principal [...]” (Acórdão nº 107-09.344, de 16/4/08, Redator Designado Cons. Luiz Martins Valero)

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

EXIGIBILIDADE SUSPensa POR FORÇA DE MEDIDAS JUDICIAIS — Por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, os juros de mora sobre tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais seguem a norma de dedutibilidade do principal [...]” (Acórdão nº 101-96.008, de 1/3/07, Redator Designado Cons. Caio Marcos Cândido).

Por todas as razões acima, os valores dos tributos com exigibilidade suspensa por decisão judicial, não são passíveis de dedução também na apuração da CSLL.

Com a devida vênia à autoridade autuante, não prevalece, portanto, a conclusão de que não se estaria diante de uma provisão, mas de uma obrigação legal a ser consignada no passivo. No caso concreto, curiosamente a autuação **não** se fundamentou no art.13, I, da Lei nº 9.249/95, c/c o art. 2º, §1º, “c”, 3, da Lei nº 7.689/88, abaixo reproduzidos:

Lei nº 9.249/95

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; (Vide Lei 9.430, de 1996)

Lei nº 7.689/88

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§1º Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

.....

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

.....

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

No Termo de Verificação Fiscal (item 6), o agente fazendário inadvertidamente transcreveu a redação **original** do art.2º, §1º, “c”, da Lei nº 7.689/88, alterada pela Lei nº 8.034/90:

“Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

1. exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

2. exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computado como receita;

3. exclusão do lucro decorrente de exportações incentivadas, de que trata o art. 1º, § 1º do Decreto-Lei nº 2.413, de 10 de fevereiro de 1988, apurado segundo o disposto no art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e alterações posteriores; (Revogado pela Lei nº 7.856, de 1989) (Revogado pela Lei nº 7.988, de 1989)

4. adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido.” (destaquei)

Alegando que os Manuais do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (MAJUR), mesmo posteriormente à Lei nº 8.981/95, não contemplavam a possibilidade de adição dos valores dos tributos com exigibilidade suspensa, o Recorrente inicialmente indicou apenas as DIPJ relativas aos anos-calendário 1994, 1995, 1998 e 2000:

“[...] No caso concreto não se pode perder de vista que o entendimento no sentido de que tanto os arts. 7º e 8º da Lei nº 8.541/92 como o art. 41 da Lei nº 8.981/95 somente se aplicam ao IRPJ foi incorporado ao próprio MAJUR - Manual do Imposto de Renda Pessoa Jurídica dos diversos anos-base que se sucederam à edição da Lei 8.541/92 e mesmo posteriormente à Lei 8.981/95, de tal forma que ao cuidar das adições ao Lucro Real o Manual tem linha específica para a adição dos tributos e contribuições não pagos (art.7º e 8º) e mais tarde esclarecimentos específicos para os tributos e contribuições com exigibilidade suspensa (art.41, par. 1º). Já ao cuidar das adições à base de cálculo da CSL não são repetidas nem a linha específica, nem os esclarecimentos.

Com efeito, para os anos-base 1994 e 1995 o MAJUR trazia no Anexo 2 - Demonstração do Lucro Real - Adições - Linha 9 o seguinte histórico: ‘Tributos e Contribuições Não-Pagos (art. 7º e 8º da Lei 8.541/92)’. Contudo, no Anexo 3 - Quadro 5 - Demonstração do Cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro, ao cuidar das adições, nenhuma referência fazia a este título (doc. 05 da impugnação).

O mesmo ocorreu nos anos-base subseqüentes (doc.05 da impugnação). De fato, a título exemplificativo verifica-se que para o ano-base 1997 o MAJUR, ao tratar da ‘Ficha 07’, relativa à ‘Demonstração do Lucro Real’, expressamente

determinava nas instruções relativas à linha 13 deverem ser adicionados 'f) os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172/66, haja ou não depósito judicial, caso os mesmos tenham sido computados na demonstração do lucro líquido (Lei nº 8.981/95, art. 41, §1º). Todavia, ao tratar da Ficha 11, relativa ao "Cálculo da contribuição social sobre o lucro', inexistia tal determinação. Tal se repete nos anos-base 1998 (IRPJ - Ficha 7, linha 14, letra 'e' e CSL - Ficha 11) e 2000 (IRPJ - Ficha 10, linha 16, letra 'e' e CSL - Ficha 29 e 30)."

Quanto ao ano-calendário 2003, objeto do lançamento tributário em questão, afirmou o Recorrente:

"De fato, na DIPJ 2003/2004 existia a ficha 09B/16 específica para a adição dos tributos e contribuições com exigibilidade suspensa na base de cálculo do IRPJ, e não existia ficha específica para a adição dos tributos e contribuições com exigibilidade suspensa na base de cálculo da CSL. Contudo, para ambos os tributos existia uma ficha denominada 'outras adições', onde deveriam ser informados os valores que não se classificassem em qualquer das fichas anteriores, sendo que para a CSL eram apontadas as seguintes hipóteses (ficha 17/18 da CSL):

- a) os juros, decorrentes de empréstimos, pagos ou creditados a empresa controlada ou coligada, independentemente do local de seu domicílio, incidentes sobre valor equivalente aos lucros não disponibilizados por empresas controladas, domiciliadas no exterior (MP nº 1.991/-15, de 2000, art. 35, e reedições);*
- b) a despesa com a constituição da provisão para perdas prováveis na realização de investimentos;*
- c) o valor das perdas de capital por variação na percentagem de participação no capital social de coligada ou controlada no Brasil, quando o investimento for avaliado pela equivalência patrimonial;*
- d) o valor do ágio amortizado quando se tratar de instituições participantes do Programa de Estimulo à Reestruturação do Sistema Financeiro de que trata a Lei nº 9.710, de 19 de novembro de 1998, cujo processo de incorporação tenha ocorrido até 31 de dezembro de 1996 (Lei nº 9.710, de 1998, art. 2º, inciso VI);*
- e) as demais despesas informadas na Linha 06A/45, que não sejam usuais ou normais nos tipos de transações, operações ou atividades da empresa, e não sejam necessárias à realizações dessas atividades e à manutenção da respectiva fonte produtora, caso não haja previsão específica, neste manual, para inclusão em outra linha.*

O fato de inexistir ficha própria para adicionar à base de cálculo da CSL o valor das despesas relativas aos tributos e

contribuições com exigibilidade suspensa não significa que tal valor poderia ter sido informado pelo Recorrente na ficha destinada às 'outras adições', conforme pretende fazer crer a r. decisão recorrida.

Se a DIPJ 2003/2004, ao menos para fins de apuração da CSL, considerasse as despesas relativas aos tributos e contribuições com exigibilidade suspensa como 'outras adições' simplesmente as teria colocado dentre as hipóteses previstas na linha 17/18 acima descritas, o que não foi feito pelo MAJUR, de modo que, 'data maxima venia', está equivocada a r. decisão recorrida quando afirma que o valor dos tributos com exigibilidade suspensa poderia ter sido informado na ficha 'outras adições' para fins de apuração da CSL."

Essa alegação da defesa, que se ateve ao fato de inexistir ficha própria para a adição, à base de cálculo da CSLL, do valor relativos aos tributos e contribuições com exigibilidade suspensa, não encontra guarida nas seguintes instruções ("Perguntas e Respostas") disponibilizadas pela Receita Federal para a apuração no ano-calendário 2003⁴:

"749. Qual a base de cálculo da CSLL para as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real?"

A base de cálculo da CSLL é o Lucro Líquido do período de apuração antes da Provisão do Imposto de Renda, ajustado por:

a) Adições, tais como:

- Valor das provisões não dedutíveis na determinação do Lucro Real, exceto a provisão para o imposto de renda (Lei n.º 8.981/95, art. 57)***
- Valor da reserva de reavaliação efetivamente realizado durante o período de apuração, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período (Lei n.º 8.034/90, art. 2.º);*
- Ajuste por diminuição do valor dos investimentos avaliados pelo patrimônio líquido (Lei n.º 8.034/90, art. 2.º);*
- Parcela dos lucros de contratos de construção por empreitada ou fornecimento celebrados com pessoa jurídica de direito público, proporcional à receita recebida no período, excluída em períodos anteriores (Lei n.º 8.003/90, art. 3.º);*
- Reserva Especial - Realização (Lei n.º 8.200/91, art. 2.º);*
- Juros sobre o Capital Próprio, em relação aos valores excedentes aos limites estabelecidos na legislação do imposto de renda.*
- Despesas não dedutíveis (Lei n.º 9.249/95, art. 13);*
- Perdas no Exterior (Medida Provisória n.º 1.991-16/00, art. 21);*
- Valores excedentes aos limites estabelecidos para o Preço de Transferência (Lei n.º 9.430/96, art. 18 a 24 e IN SRF n.º 38/97);*

- Valor dos lucros distribuídos disfarçadamente (Lei nº 9.532 de 1997, art. 60);
- Lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no Exterior, disponibilizados a partir de 1º/10/99, devem ser computados na base de cálculo da CSLL em 31 de dezembro do ano-calendário da disponibilização (MP nº 1.858 de 1999, art. 21), a partir de 1º/1/2001 serão considerados disponibilizados na data do balanço em que tiverem sido apurados (MP nº 2158-35 de 2001, art. 74);
- Variações cambiais passivas nas operações não liquidadas - para quem opta por tributar a variação cambial apenas por ocasião da liquidação da obrigação (art. 30 da MP nº 1.858-10 de 1999);
- Variações cambiais ativas – operações liquidadas (art. 30 da MP nº 1.858-10 de 1999);
- Perdas de créditos nos valores excedentes ao legalmente permitido (Lei nº 9.430 de 1996, art 9º, combinado com art. 28);
- Juros sobre empréstimos pagos ou creditados a controladas e coligadas equivalentes a lucros não disponibilizados (MP nº 2.158/35, de 2001, art. 34)

NOTA :

Nos casos de cisão, fusão, incorporação ou extinção da pessoa jurídica durante o ano-calendário de 2002, deverá ser tributado na data do evento, o valor correspondente a esses ganhos que foram excluídos nos períodos anteriores.”

Assim, tendo em conta a natureza de provisão, alhures destacada, por óbvio que as orientações de preenchimento do Fisco federal, disponibilizadas para auxiliar os contribuintes no preenchimento da DIPJ/04, apontavam para a necessidade de adição à base de cálculo da CSLL dos tributos com exigibilidade suspensa, no caso concreto, dos valores de PIS e Cofins discutidos judicialmente. Em excerto do MAJUR anexado aos autos pelo Recorrente (fls.154/155), verifica-se que havia na DIPJ/04 linha específica para a adição das provisões não dedutíveis (Linha 17/02).

Ainda que dúvida restasse ao contribuinte, vez que a instrução referente à Linha 17/02 (“*Provisões Não Dedutíveis*”) menciona apenas aquelas informadas nas Fichas 04A e 05A, havia a Linha 17/18, reservada a adições residuais. A propósito, é importante fixar que as hipóteses ali relacionadas constituem-se em rol exemplificativo, como encerra a expressão “*tais como*”:

“Linha 17/18 - Outras Adições

*Indicar, nesta linha, os demais valores a serem adicionados ao lucro líquido, na determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro, que não se classifiquem em qualquer das linhas anteriores, **tais como** [...]” (destaquei)*

Caso ainda o contribuinte não estivesse seguro sobre o tratamento tributário que deveria conferir, na apuração na CSLL, aos valores de tributos com exigibilidade suspensa, se teriam ou não natureza de provisão, poderia ter ingressado com uma consulta formal perante

a Receita Federal, como prevê o art.46 do Decreto nº 70.235/72, o que impediria a instauração de procedimento fiscal a partir de sua apresentação:

Art. 46. O sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado.

Parágrafo único. Os órgãos da administração pública e as entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais também poderão formular consulta.

.....

Art. 48. Salvo o disposto no artigo seguinte, nenhum procedimento fiscal será instaurado contra o sujeito passivo relativamente à espécie consultada, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data da ciência:

I - de decisão de primeira instância da qual não haja sido interposto recurso;

II - de decisão de segunda instância.

Art. 49. A consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo, retido na fonte ou autolancado antes ou depois de sua apresentação, nem o prazo para apresentação de declaração de rendimentos.

A ausência de linha específica na DIPJ/04, reservada unicamente à adição daquelas importâncias à apuração da base de cálculo da CSLL, não autoriza o contribuinte a deixar de se comportar em conformidade com a legislação de regência, a qual deve ser obedecida.

A respeito da alegação de ilegalidade da IN SRF nº 390/04, não pode ser acolhida, pois a necessidade de adição de tais valores decorre, como visto acima, de uma interpretação sistemática das regras de apuração aplicáveis à CSLL, tendo aquele ato normativo infralegal apenas explicitado-a, não se podendo falar em indevida aplicação retroativa.

No tocante às inconstitucionalidades aventadas pelo Recorrente, o Decreto nº 70.235/72 estabelece, como regra, a proibição de os órgãos de julgamento afastarem a aplicação de lei:

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

.....

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II – que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.”

Tal entendimento já está consolidado no âmbito do CARF, tendo sido objeto do Enunciado nº 2 da súmula de jurisprudência dominante: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

À autoridade fiscal cabe prestigiar a lei, não podendo dela se distanciar, mesmo sob fundamento de inconstitucionalidade, por exemplo, por suposta violação aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade, vedação ao confisco e da conservação da empresa. Cabe lembrar, ainda, que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (art.142, parágrafo único, do CTN).

Acerca da possibilidade de ingresso no Judiciário para contestar a autuação, a Constituição Federal de 1988 garante tal direito, conforme art.5º, XXXV (“a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”), de forma que o agir do Fisco federal, em constituir o crédito tributário, sequer interfere em tal possibilidade posta à disposição do contribuinte.

Acrescente-se que o art.41, §1º, da Lei nº 8.981/95 não veicula sanção imprópria, mas apenas uma regra que impossibilita a dedução de tributos e contribuições com exigibilidade suspensa da base de cálculo da CSLL, quando interpretada em conjunto com o art.57 da mesma lei. Reitere-se que o art.13, inciso I da Lei nº 9.249/95, c/c o art. 2º, §1º, “c”, 3, da Lei nº 7.689/88, está em consonância com tal interpretação.

No que concerne à exigência de multa e juros, não há como dispensá-los com base no art.100, parágrafo único, do CTN. Em passagem anterior deste voto, evidenciou-se que o Questionamento nº 48 do Boletim Central Extraordinário Cosit nº 21/93 baseou-se no art.7º da Lei nº 8.541/92, que não tratava da dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa. Ademais, no MAJUR da DIPJ/04 não havia instruções que dispensassem os contribuintes de adicionar tais valores à apuração da CSLL. Ao revés, orientava-os sobre a necessidade de adição das mesmas provisões não dedutíveis na determinação do lucro real, havendo na DIPJ/04 linha residual para “outras adições”.

Relativamente à exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, o CTN autoriza tal exigência. Em seu artigo 161, dispõe:

“Art. 161. O **crédito** não integralmente pago no vencimento é **acrescido de juros de mora**, seja qual for o motivo determinante da falta, **sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.**

§ 1º **Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.**

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.” (destaquei)

Nesse contexto, não se pode olvidar que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta (art.139, CTN), tendo por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art.113, CTN).

Por sua vez, a Lei nº 9.430/96 dispõe que sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, incidirão juros de mora à taxa SELIC. Vejamos:

“Art.5º O imposto de renda devido, apurado na forma do art. 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

.....

*§3º As quotas do imposto serão acrescidas de **juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC**, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.*

.....

*Art.61. Os débitos para com a União, **decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal**, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

*§3º **Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.**” (destaquei)*

A expressão “**débitos para a União, decorrentes de tributos e contribuições**”, contemplada no caput do art.61 da Lei nº 9.430/96, inclui todas as rubricas, dentre as quais se inclui a multa de ofício, que, como a própria lei dispõe, decorre da falta de pagamento de tributos.

Neste sentido, podem ser mencionados os seguintes precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE. O art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o ‘crédito’ a que se refere o caput do artigo. É legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC. (Segunda Turma, Acórdão nº 9202-01.806, de 24/10/2011, Redator designado Cons. Elias Sampaio Freire)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Primeira Turma, Acórdão nº 9101-00.539, de 11/03/2010, Redatora Designada Cons. Viviane Vidal Wagner)

JUROS DE MORA - MULTA DE OFÍCIO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Quarta Turma, Acórdão nº 04-00.651, de 18/09/07, Rel. Cons. Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho)

Recentemente, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça reiterou entendimento no sentido de ser “legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário” (AgRg no REsp 1.335.688-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/12), tendo o acórdão recebido a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. 1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: “É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.” (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. 2. Agravo regimental não provido. (destaquei)

Colhe-se do respectivo voto condutor:

“[...] Quanto ao mérito, registrou o acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região à fl. 163: ‘... os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, é possível a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem

incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento.’’

Quanto ao percentual, não há mais discussão. O entendimento quanto à aplicação da taxa SELIC consolidou-se administrativamente, sendo, inclusive, objeto do Enunciado nº 4 da súmula de jurisprudência do CARF, de observância obrigatória por seus membros:

“A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais”.

Mantém-se, portanto, a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, aplicados com base na taxa SELIC.

Por todo o exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

(assinado digitalmente)
Eduardo Martins Neiva Monteiro