



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

**Processo nº** 16327.001333/2009-50  
**Recurso nº** 883.078 Voluntário  
**Acórdão nº** 1302-00.726 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de novembro de 2011  
**Matéria** IRPJ e CSLL  
**Recorrente** BANCO MERCEDES BENS DO BRASIL S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

**Tributos com exigibilidade suspensa.**

Valores registrados como tributos, contribuições e demais acréscimos, não passíveis de serem exigidos por força de medida judicial, enquadram-se na classificação de provisões e devem ser adicionados ao lucro real e à base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, se seu registro contábil reduziu o resultado do exercício

**Postergação. Imputação Proporcional.**

Havendo a postergação de tributos, os pagamentos devem ser imputados proporcionalmente às parcelas que compõem o crédito tributário (principal, juros e multa), sendo exigível eventual saldo devedor resultante.

**Preclusão.**

Matéria de direito alegada apenas em sede de recurso e não se tratando de ordem pública não deve ser conhecida em 2ª instância.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso

(documento assinado digitalmente)

MARCOS RODRIGUES DE MELLO - Presidente. e relator.

Processo nº 16327.001333/2009-50  
Acórdão n.º **1302-00.726**

**S1-C3T2**  
Fl. 808

---

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Wilson Fernandes Guimarães, Lavinia Moraes De Almeida Nogueira Junqueira, Daniel Salgueiro da Silva, Eduardo de Andrade e Marcos Rodrigues de Mello.

## **Relatório**

## DA AUTUAÇÃO

Conforme o Termo de Verificação e Infração Fiscal de fls.599/625, em fiscalização empreendida junto à empresa acima identificada, o autuante verificou em síntese que:

1. A partir da planilha de ações judiciais com exigibilidade suspensa elaborada pela contribuinte (fls.426/427 e 618/619), apresentada em resposta ao Termo de Intimação nº 19/09 (lavrado em 22/10/2009 – fls.378), apuraram-se as seguintes infrações:

1.1. Falta de adição, às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, de despesas de atualizações de juros SELIC, incidentes sobre a CPMF com exigibilidade suspensa nos anos-calendário de 2004 a 2007, conforme os seguintes demonstrativos dos tributos suspensos a serem adicionados à:

1.1.1. Base de cálculo do IRPJ (Anexo II – fls.621): INFRAÇÃO 02: Falta de adição tributos com exigibilidade suspensa – item (b) CPMF; e

1.1.2. Base de cálculo da CSLL (Anexo III – fls.623): item (d) CPMF – tributos com exigibilidade suspensa.

1.2. Falta de adição, às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, de despesas de atualizações de contingências de CSLL, por se tratar de tributo indedutível, nos anos-calendário de 2004 a 2007, conforme os seguintes demonstrativos dos tributos suspensos a serem adicionados à:

1.2.1. Base de cálculo do IRPJ (Anexo II – fls.621): INFRAÇÃO 01: DESPESAS INDEDUTÍVEIS – item (a) CSLL; e

1.2.2. Base de cálculo da CSLL (Anexo III – fls.623): item (c) CSLL (PROCESSOS JUDICIAIS).

1.3. Antecipação de despesas de atualizações de contingências de CSLL, tributo indedutível, postergado para o ano-calendário de 2007, nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme os seguintes demonstrativos dos tributos suspensos a serem adicionados à:

1.3.1. Base de cálculo do IRPJ (Anexo II – fls.621): INFRAÇÃO 03: ANTECIPAÇÃO DE DESPESAS – item (c) CSLL – VALORES POSTERGADOS PARA 2007, CFE. “DEM. DE REVERSÃO”; e

1.3.2. Base de cálculo da CSLL (Anexo III – fls.623): item (b) CSLL – VALORES POSTERGADOS PARA 2007, CFE. DEMONSTRATIVO DE REVERSÃO.

1.4. Falta de adição à base de cálculo da CSLL de despesas de atualizações de juros SELIC incidentes sobre o IRPJ com exigibilidade suspensa, nos anos-calendário de 2004 a 2007, conforme o seguinte demonstrativo dos tributos suspensos a serem adicionados à:

1.4.1. Base de cálculo da CSLL (Anexo III – fls.623): item (a) IRPJ – DESPESAS INDEDUTÍVEIS.

Em decorrência das constatações feitas pela fiscalização, em 08/12/2009 foram lavrados Autos de Infração de IRPJ (fls.584/596) e CSLL (fls.573/581), com os valores a seguir discriminados:

### Demonstrativo do IRPJ

| Crédito Tributário             | Enquadramento Legal                                                                                                                                                                                   | Valor em R\$        |
|--------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------|
| Imposto                        | Arts. 248, 249, I e II, 251, 273, 274, 335, 344, §1º, 843, 957, parágrafo único, II, do RIR/99; art.1º, da Lei nº 9.316/96; art.41, §§1º e 2º, da Lei nº 8.981/95; art.151, do CTN; IN SRF nº 390/04. | 1.578.190,18        |
| Juros de Mora (até 30/11/2009) | Art.6, §2º, da Lei nº 9.430/96.                                                                                                                                                                       | 767.550,78          |
| Multa de Ofício                | Art.44, I, da Lei nº 9.430/96, c/c com a redação do art.14, da Lei nº 11.488, de 15.06.2007.                                                                                                          | 1.183.642,61        |
|                                | <b>TOTAL</b>                                                                                                                                                                                          | <b>3.529.383,57</b> |

### Demonstrativo da CSLL

| Crédito Tributário             | Enquadramento Legal                                                                                                                                          | Valor em R\$        |
|--------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------|
| Contribuição                   | Art.2º e §§, da Lei nº 7.689/88; art.1º, da Lei nº 9.316/96; art.28, da Lei nº 9.430/96; art.37, da Lei nº 10.637/02; art.41, §§1º e 2º, da Lei nº 8.981/95. | 2.021.353,44        |
| Juros de Mora (até 30/11/2009) | Art.28 c/c art.6º, §2º, da Lei nº 9.430/96.                                                                                                                  | 837.662,49          |
| Multa de Ofício                | Art.44, I, da Lei nº 9.430/96, c/c com a redação do art.14, da Lei nº 11.488, de 15.06.2007.                                                                 | 1.516.015,06        |
|                                | <b>TOTAL</b>                                                                                                                                                 | <b>4.375.030,99</b> |

### DA IMPUGNAÇÃO

A autuada apresentou a impugnação de fls.627/653, protocolizada em 07/01/2010 e acompanhada dos documentos de fls.654/718, expondo, em síntese, que:

1. O entendimento do Fisco não é compatível com a verdadeira natureza dos valores relativos ao pagamento de tributos com exigibilidade suspensa, bem como com as despesas referentes aos juros desta contingências fiscais, perfazendo-se numa interpretação extensiva, em ofensa ao princípio da estrita legalidade (art.150, I, CF).

1.1. Os tributos discutidos judicialmente não se enquadram na condição de provisão pois, em face do princípio da legitimidade e da presunção da legalidade das normas, tal exação é considerada devida desde a ocorrência de seu fato gerador, até que decisão judicial transitada em julgado declare o contrário, razão pela qual não representam diminuição patrimonial futura, mas atual e quantificável, consubstanciando-se, portanto, em verdadeira despesa incorrida e necessária à manutenção da atividade empresarial.

2. O art.41, da Lei nº 8.981/95, vedou a dedução, na determinação do lucro real, dos tributos e contribuições com exigibilidade suspensa, não abarcando em sua vedação, tal como havia ocorrido no texto da Lei nº 8.541/92, a atualização monetária e as multas, juros e outros encargos.

2.1. Portanto, a dedução, na apuração do lucro real, das despesas com provisões para o pagamento de juros de contingências fiscais não encontra vedação legal, sendo que tal interpretação viola o princípio da legalidade.

3. Ao apurar a inobservância do regime de tributação pela antecipação da dedução de custos ou despesas, o Fisco aplicou o regime da postergação no pagamento dos tributos, contudo, ao invés do lançamento apenas da multa e dos juros de mora, efetuou a imputação proporcional dos valores recolhidos.

3.1. Não há previsão expressa em lei que determine esse procedimento de tributação. Ou seja, ao imputar ao valor recolhido um montante de principal e outro de encargos moratórios, o Fisco agiu sem respaldo em qualquer dispositivo legal, ofendendo o princípio constitucional da legalidade.

3.2. A cobrança da multa e dos juros de mora deveria ter sido efetuada de forma isolada, nos termos do art.43, da Lei nº 9.430/96.

### **Do acórdão recorrido.**

A DRJ decidiu:

#### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

#### **PROVISÕES PARA PAGAMENTO DE CONTINGÊNCIAS FISCAIS. INDEDUTIBILIDADE.**

As provisões somente podem ser deduzidas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL se assim a lei expressamente autorizar. Classificam-se como tais, os elementos do passivo, cuja exigibilidade, montante ou data de liquidação, isolada ou conjuntamente, não são certos e determináveis no período de apuração. Assim, valores registrados como tributos, contribuições e demais acréscimos, não passíveis de serem exigidos por força de medida judicial, enquadram-se nesta classificação e devem ser adicionados ao lucro real e à base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, se seu registro contábil reduziu o resultado do exercício.

#### **POSTERGAÇÃO. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL.**

Havendo a postergação de tributos, os pagamentos devem ser imputados proporcionalmente às parcelas que compõem o crédito tributário (principal, juros e multa), sendo exigível eventual saldo devedor resultante.

#### ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

Não compete à autoridade administrativa apreciar questões relacionadas à inconstitucionalidade de leis ou à ilegalidade de normas infralegais, matérias estas reservadas ao Poder Judiciário.

#### TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A procedência do lançamento de IRPJ, relativo a receitas que deixaram de ser oferecidas à tributação, implica a manutenção da exigência fiscal de CSLL decorrente dos mesmos fatos.

#### Do recurso.

A recorrente tomou ciência do acórdão DRJ em 28/05/2010 e apresentou recurso em 21/06/2010.

Alega a recorrente:

- os tributos que estão com exigibilidade suspensa, **não caracterizam provisões contábeis, mas sim verdadeiras despesas do contribuinte**. Realmente, não há que se confundir ou colocar numa vala comum "valores" que se originam de eventos diferentes e possuem natureza diversa, sob a rubrica de "provisões".

Mesmo porque, ao contrário do entendimento da D. Autoridade Julgadora, até que haja decisão judicial passada em julgado, declarando a não incidência de determinada exação, os tributos com exigibilidade suspensa configuram obrigações efetivamente constituídas que traduzem uma exigibilidade do passivo de mesma natureza de um tributo a recolher.

- o artigo 41 da Lei nº 8.981/95 vedou a dedução, na determinação do lucro real, dos tributos e contribuições com exigibilidade suspensa, **não abarcando em sua vedação, tal como havia ocorrido no texto da Lei nº 8.541/92, a atualização monetária e as multas, juros e outros encargos**

- em relação à CSL, resta pacificado que os tributos com exigibilidade suspensa podem deduzidos de sua base de cálculo, vez que o artigo 41 da L 8.981/95, ao regulamentar a dedução das obrigações tributárias apuração do LUCRO REAL, **refere-se exclusivamente ao Imposto de Renda**.

- Por derradeiro, verifica-se que a D. Autoridade Administrativa também autuou a Recorrente em vista da inobservância do regime de escrituração pela antecipação da dedução de custos ou despesas.

- Neste passo, pretendeu aplicar o regime da postergação no pagamento dos tributos, todavia, o fez de forma equivocada, já que, ao invés, do lançamento apenas da multa e dos juros de mora, efetuou a imputação proporcional dos valores recolhidos.

---

- Como a aplicação da sistemática da imputação proporcional implica em saldo remanescente do tributo, sobre ele a D. Autoridade Administrativa aplicou multa de ofício e juros de mora, o que, diga-se, é totalmente ilegal.

- Assim, ao invés de exigir somente a multa e os juros moratórios, consoante pressupõe o artigo 273 do Decreto n.º 3.000/99 e os itens 6.1 e 6.2 do Parecer Normativo n.º 02/1996, in fine, entendeu por bem efetuar a imputação proporcional dos valores já pagos, originando um suposto saldo em aberto dos aludidos tributos, acrescido de multa de ofício e juros moratórios.

É o relatório.

## Voto

*O recurso é tempestivo e deve ser conhecido.*

Importante delimitar a lide submetida a este colegiado.

Em sede de recurso, afirma a recorrente -que em relação à CSL, resta pacificado que os tributos com exigibilidade suspensa podem deduzidos de sua base de cálculo, vez que o artigo 41 da L 8.981/95, ao regulamentar a dedução das obrigações tributárias apuração do LUCRO REAL, **refere-se exclusivamente ao Imposto de Renda.**

Entretanto, tal matéria não foi objeto de impugnação, não podendo ser analisada por este colegiado em função da preclusão.

Porto, voto por não conhecer desta matéria no presente recurso.

A lide restringe-se, portanto, ao momento da dedutibilidade dos juros incidentes sobre tributos suspensos por medidas judiciais e a aplicação do método de imputação proporcional no caso de constatação de postergação de lucros em função de apropriação antecipada de despesas.

Trata-se de matéria de direito muito bem analisada pelo acórdão recorrido, cujo trecho do voto condutor reproduzo:

**Da indedutibilidade dos tributos e contribuições com exigibilidade suspensa da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.**

*Em relação ao IRPJ, o §1º do art. 41 da Lei nº 8.981/95, abaixo transcrito, veda expressamente a dedução, na apuração do lucro real (base de cálculo do IRPJ), dos valores referentes aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa por força dos incisos II a IV do art. 151 do Código Tributário Nacional (CTN), haja ou não depósito judicial:*

*“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.*

*(...)”A dedução do tributo com exigibilidade suspensa, nos moldes prescritos no art. 151, incisos II a IV do CTN, só passa a ser possível uma vez cessada a suspensão da exigibilidade, isto é, se e quando implementados os pressupostos materiais que tenham tornado incondicional a exigência do tributo questionado. Verifica-se, assim, que, enquanto isso não ocorrer, tais valores, quando deduzidos na apuração do lucro contábil, de acordo com o regime de competência, devem ser adicionados*



*ao lucro real da pessoa jurídica, base de cálculo do imposto de renda.*

*No que tange à CSLL, é interessante ressaltar, primeiramente, que o art. 2º, § 1º, letra c, da Lei nº 7.689/88, com a redação dada pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90, ao tratar da base de cálculo dessa exação, assim dispôs:*

*“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:*

*(...)*

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

*(...)*

*3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda;*

*(...)*

*6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base”. Posteriormente, o art. 13 da Lei nº 9.249/95, tratou da matéria nos seguintes termos:*

*“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;*

*(...)” (destacou-se)*

*Dos dispositivos acima reproduzidos, conclui-se que, via de regra, as provisões não podem ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, estando as exceções relacionadas no inciso I do art. 13 da Lei nº 9.249/95.*

*Ao contrário do alegado pela impugnante, os tributos e contribuições com exigibilidade suspensa têm nitidamente a*

*natureza de provisões, visto que não configuram obrigações efetivamente constituídas, que traduzam uma exigibilidade do passivo da mesma natureza de um tributo a recolher. Trata-se de exigências tributárias que estão sendo discutidas no âmbito judicial ou administrativo, podendo a decisão final decidir pela procedência ou pela improcedência das exações.*

*Tem-se por pressuposto que os litigantes de boa-fé, ao contestarem determinada exigência tributária, possuam convicção sobre o seu descabimento, por ilegalidade ou inconstitucionalidade. Portanto, se aceita a tese que desenvolvem em juízo (e que, obviamente, deveria refletir a concepção daqueles litigantes sobre a questão), a obrigação tributária não se concretizaria, sendo essa a situação instaurada cautelarmente pelas liminares concedidas.*

*Fosse essa uma certeza absoluta, seria de todo desnecessário, ou melhor, inadequado, proceder-se a qualquer apropriação de despesa relativa a tais tributos sub judice, pois a priori já se saberia que não se configuraria a incidência.*

*No entanto, sendo o Direito uma ciência humana, a interpretação dos textos legais é aberta, o que torna o resultado de qualquer lide potencialmente incerto. Em face de tal incerteza, os litigantes, quando discutem questões relativas à incidência tributária, observando os princípios da competência, da prudência e do conservadorismo, realizam os pertinentes lançamentos contábeis, de maneira a consignar essa potencial possibilidade de a exigência tributária, ao contrário do pretendido em juízo, vir a se confirmar, o que afetaria o patrimônio da empresa.*

*Deve-se convir que os lançamentos contábeis assim feitos se revestem, em essência, das características das provisões para efeitos fiscais. Não se pode confundi-los com exigibilidades futuras, pois não possuem o grau de certeza necessário à configuração das obrigações. São meras expectativas que podem ou não se concretizar e que, por prudência, o autor da ação tem por bem registrar em sua contabilidade, evitando impactos futuros imprevistos sobre seu patrimônio caso não obtenha êxito em sua demanda judicial ou administrativa.*

*Conclui-se, assim, que esses valores, quando deduzidos na apuração do lucro contábil da empresa, de acordo com o regime de competência, devam ser adicionados na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por força do disposto no art. 13, I, da Lei nº 9.249/1995.*

*Nesse sentido, trazemos à colação decisões do Conselho de Contribuintes, a seguir reproduzidas:*

*“CSLL - BASE DE CÁLCULO - DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPensa - Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, inciso II do CTN, constituem provisões e não despesas incorridas, estando vedada*

*sua dedução para apuração da base de cálculo da CSLL, conforme regra do art. 13, inciso I, da Lei 9.249/95.” (Acórdão 108-08126, de 02.12.2004).*

*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. (1º Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara, Acórdão 101-96008, Sessão de 01/03/2007)*

*CSLL – ANTECIPAÇÃO DE CUSTOS OU DESPESAS – TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa – A dedutibilidade de tributos ou contribuições, cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medida judicial, somente ocorrerá por ocasião em que houver decisão final da justiça desfavorável à empresa” (Acórdão 101-94491, de 29.01.2004).*

*Diante do exposto, resta demonstrada a impossibilidade de se deduzir os tributos e contribuições com exigibilidade suspensa na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.*

*Passamos, a seguir, a demonstrar que os juros sobre eles incidentes também não podem ser deduzidos.*

***Da indedutibilidade dos juros incidentes sobre tributos e contribuições com a exigibilidade suspensa na apuração do IRPJ e da CSLL***

*Alega a impugnante que não há determinação legal que impeça a dedução dos juros incidentes sobre tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.*

*Todavia, não lhe assiste razão, visto que os juros são acessórios em relação aos tributos e contribuições devidos, seguindo o mesmo destino destes. E, conforme demonstrado no item anterior, os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa não podem ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.*

*Da mera leitura do art. 92 do Código Civil, transcrito abaixo, conclui-se que os juros são acessórios em relação ao tributo, visto que os juros somente serão devidos se devido for o tributo.*

*“Art. 92. Principal é o bem que existe sobre si, abstrata ou concretamente; acessório, aquele cuja existência supõe a do principal.”*

*No caso de tributos cuja exigibilidade esteja suspensa em razão de discussão judicial ou administrativa, pode ser que prevaleça, ao final, uma decisão favorável à contribuinte, situação em que não será devido o tributo (principal). Nesse caso, não há que se cogitar da exigência dos juros sobre ele incidentes, o que ressalta o caráter acessório dos juros em relação ao principal.*

*Ensina Orlando Gomes que a distinção entre bens principais e acessórios impõe as seguintes regras: em primeiro lugar, a coisa acessória segue a sorte da principal; em segundo, a coisa acessória, formando um todo ou massa com a coisa principal, integra o direito que sobre esta última exerce o titular. (Introdução ao direito civil, 18 ed., Rio de Janeiro, Forense, 2001. pp. 231-234)*

*A regra trazida do Direito Civil permite afirmar que os juros constituem simples acessórios do tributo, tendo em vista não possuírem existência autônoma, estando, em relação ao tributo, em situação de dependência jurídica. Seguem, assim, o principal, submetendo-se às mesmas normas reguladoras da sua dedutibilidade. Isto significa dizer que se aplicam aos juros incidentes sobre o tributo com exigibilidade suspensa as regras prescritas tanto no art. 41 da Lei nº 8.981/95 como no art. 2º, § 1º, letra c, da Lei nº 7.689, de 1988, com a redação dada pelo art. 2º da Lei nº 8.034, de 1990, combinado com o art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249, de 1995.*

*Ratificando tal entendimento, assim decidiu a Superintendência Regional da Receita Federal na 8ª Região Fiscal:*

*“Os valores provisionados correspondentes a juros calculados pela taxa Selic, relativos a tributo cuja exigibilidade esteja suspensa por força do art. 151, incisos II a IV, da Lei 5.172, de 1966, constituem meros acessórios do tributo. Submetem-se às mesmas regras de dedutibilidade impostas ao principal, devendo, por isso, ser adicionados ao lucro líquido do período de apuração para fins de determinação do lucro real.” (Decisão nº 216, de 11 de novembro de 2003).*

*Nesse mesmo sentido, trazemos à colação acórdãos proferidos pelo Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda:*

*“IRPJ – CSLL – 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.” (1º Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara, Acórdão 101-96271, sessão de 09/08/2007)*

*“IRPJ – GLOSA DE DESPESAS – JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa – O artigo 41 e seu §1º da Lei nº 8.981/95, constitui-se em fundamento para a glosa de juros de mora incidentes sobre os tributos com exigibilidade suspensa, porque os juros,*

*constituindo acessório, devem seguir o regime de dedutibilidade do principal.” (1º Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara, Acórdão 101-95997, Sessão de 28/02/2007)*

*É indevida, assim, a apropriação como despesa dedutível dos juros calculados sobre tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por medida judicial, haja ou não depósito. Isso só poderá ocorrer se e quando o tributo vier a se tornar exigível e o recolhimento das obrigações vier a ser efetivado, momento no qual esses acréscimos serão mensurados, recolhidos ou convertidos em renda da União (caso tenha havido depósito judicial).*

*Alega, ainda, a requerente, que a autuação viola art. 52 da Lei nº9.069/95 que prescreve o seguinte:*

*Art. 52. São dedutíveis, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro, segundo o regime de competência, as contrapartidas de variação monetária de obrigações, inclusive de tributos e contribuições, ainda que não pagos, e perdas cambiais e monetárias na realização de créditos.*

*Cumprе ressaltar que a Lei nº9.069/95, dispõe sobre o Plano Real, estabelece as regras e condições de emissão do Real e os critérios para conversão das obrigações para o Real.*

*Sendo assim, a determinação do art. 52, acima transcrito, é específica para correção monetária, por força da conversão das obrigações tributárias para a nova moeda, não sendo aplicável para os juros sobre tributos que estão sendo discutidos judicialmente.*

*Portanto, as importâncias correspondentes aos juros calculados sobre tributos com exigibilidade suspensa, juntamente com estes, deverão ser adicionadas tanto à base de cálculo do IRPJ como à da CSLL.*

Me alinho ao decidido em 1ª instância. A uma pois me parece inquestionável o caráter de provisão da contabilização de juros incidentes sobre os tributos em discussão judicial, pois sendo estes tributos dedutíveis apenas ao término da ação ou medida que determina a suspensão, também os juros sobre eles incidentes, por terem caráter acessório em relação aos tributos, devem ter o mesmo tratamento tributário.

A duas, pela clareza da disposição legal sobre o tema da indedutibilidade enquanto suspensa a exigibilidade do tributo:

*“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.*

*(...) "A dedução do tributo com exigibilidade suspensa, nos moldes prescritos no art. 151, incisos II a IV do CTN, só passa a ser possível uma vez cessada a suspensão da exigibilidade, isto é, se e quando implementados os pressupostos materiais que tenham tornado incondicional a exigência do tributo questionado. Verifica-se, assim, que, enquanto isso não ocorrer, tais valores, quando deduzidos na apuração do lucro contábil, de acordo com o regime de competência, devem ser adicionados ao lucro real da pessoa jurídica, base de cálculo do imposto de renda.*

Torna-se necessário apreciar a questão da utilização do método de imputação proporcional para aplicação dos efeitos da postergação de tributos.

O voto condutor do acórdão recorrido dispôs:

*Da Apuração da Postergação Especificamente em relação aos valores postergados, o impugnante se insurge contra o procedimento de cálculo da postergação. Alega que deveria ser aplicado o artigo 43 da Lei nº 9.430/96 que diz o seguinte:*

*Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, 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.*

*Todavia, o artigo acima descrito não se aplica ao caso em tela, conforme se demonstrará a seguir.*

*O Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, estipulou a regra geral a ser aplicada para os casos de inobservância do regime de competência:*

*"Art. 6º Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.*

*(...)*

*§ 4º. Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.*

*§ 5º. A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento do imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:*

a) *postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.*

§ 6º. *O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.*

§ 7º. *O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência.” (destacou-se)*

*No presente caso, foram deduzidas, nos anos-base de 2004, 2005 e 2006, despesas de provisão contábil relativas a juros calculados sobre tributos com exigibilidade suspensa que deveriam ter sido adicionadas às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos respectivos anos-base. Contudo, tais valores somente foram adicionados pela contribuinte às base de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-base de 2007.*

*Logo, em relação ao tributo que deixou de ser apurado e recolhido em 2004, 2005 e 2006, incidem juros e multa de mora, haja vista o disposto no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, abaixo reproduzido:*

*“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.” (destacou-se)*

*Portanto, face ao dispositivo supracitado, devem ser acrescidos juros e multa de mora ao tributo devido em 2004, 2005 e 2006 em razão da antecipação de despesas referentes a juros sobre tributos com exigibilidade suspensa, visto que os pagamentos foram efetuados somente no período-base de 2007, ou seja, após o vencimento.*

*Ainda de acordo com o §6º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/1977, o lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução deve ser feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do §4º desse mesmo artigo.*

*Assim, os valores apurados em 2004, 2005 e 2006 devem ser reduzidos pelo valor apurado em 2007. Evidentemente, em razão da incidência dos acréscimos moratórios, o valor apurado em 2007 é insuficiente para quitar integralmente o débito de 2004, 2005 e 2006.*

*Há que se ressaltar que o art. 163 do CTN não fixou regra de precedência entre tributo, multa e juros (parcelas que compõem determinado débito da contribuinte para com a Fazenda), podendo-se inferir que o CTN lhes deu idêntico tratamento, no que se refere à imputação de pagamentos. Tal entendimento é ratificado pelo art. 167 do mesmo diploma legal, que estabelece que a restituição do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias.*

*A partir de uma interpretação conjunta desses dispositivos, conclui-se que a imputação proporcional dos pagamentos encontra fundamento no CTN, visto que, somente se pode falar em obrigatória proporcionalidade entre as parcelas que compõem o indébito tributário se houver também obrigatória proporcionalidade na imputação do pagamento sobre as parcelas que compõem o débito tributário.*

*O entendimento acima exposto está em consonância com a Nota Cosit nº 106, de 20 de abril de 2004, conforme se verifica no trecho a seguir reproduzido:*

*Nota Cosit nº 106/2004:*

*“ (...)*

*5. Isto posto, cumpre desde logo asseverar que o regramento da imputação de pagamentos a débitos tributários deve ser inicialmente buscado na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), norma que prevê o pagamento como forma de extinção do crédito tributário (art. 156, inciso I) e que regula esse instituto em seus arts. 157 a 169, os quais correspondem às Seções II e III do Capítulo IV do Título III do Livro Segundo do aludido Código.*

*6. Mediante leitura dos aludidos dispositivos legais, verifica-se que o CTN não aborda diretamente a questão da imputação do pagamento efetuado pelo sujeito passivo entre as parcelas que compõem o débito tributário (principal, multa e juros moratórios).*



*7. Em seu art. 163, o CTN apenas determina que a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, na hipótese da existência simultânea de dois ou mais débitos do sujeito passivo, in verbis:*

*‘Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que enumeradas:*

*I – em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária;*

*II – primeiramente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos;*

*III – na ordem crescente dos prazos de prescrição;*

*IV – na ordem decrescente dos montantes.’*

*8. Uma vez que o art. 163 do CTN não fixou regra de precedência entre tributo, multa (de mora ou de ofício) e juros moratórios – parcelas em que se decompõe determinado débito do contribuinte para com a Fazenda –, poder-se-ia desde logo inferir, a contrario sensu, que o CTN teria dado idêntico tratamento, no que se refere à imputação de pagamentos, entre referidas exações.*

*9. Tal entendimento é então ratificado pelo 167 do CTN, que estabelece que a restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, “na mesma proporção”, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, in verbis:*

*‘Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.*

*(...)’ 10. A partir de uma interpretação conjunta dos arts. 163 e 167 do CTN, chega-se à conclusão de que referido Diploma Legal não só estabelece, na imputação de pagamentos pela autoridade administrativa, a inexistência de precessão entre tributo, multa e juros moratórios, como também veda ao próprio sujeito passivo estabelecer precedência de pagamento entre as parcelas que compõem um mesmo débito tributário, ou seja, veda ao sujeito passivo imputar seu pagamento apenas a uma das parcelas que compõem o débito tributário.*

*10.1 É que somente se pode falar em obrigatória proporcionalidade entre as parcelas que compõem o indébito tributário se houver obrigatória proporcionalidade na imputação do pagamento sobre as parcelas que compõem o débito tributário.*

*10.2 Não fosse assim, como seria possível atender à proporcionalidade determinada pelo art. 167 do CTN se o contribuinte que devesse R\$100,00 de tributo, R\$20,00 de multa moratória e R\$10,00 de juros moratórios efetuasse o pagamento de R\$80,00 a título de tributo, R\$50,00 a título de multa moratória e R\$10,00 a título de juros moratórios, ou efetuasse o pagamento de R\$150,00 a título de tributo, R\$10,00 a título de multa moratória e R\$5,00 a título de juros moratórios? Qual seria a proporcionalidade a ser observada, na restituição, entre tributo, juros moratórios e penalidade pecuniária?*

*(...)*

*14. Conforme já mencionado, é o CTN que, ao dispor sobre a repetição do indébito tributário, indiretamente determina a proporcionalização do pagamento efetuado pelo sujeito passivo entre as parcelas do débito por ele pago(...)” Restou caracterizada, portanto, a falta de recolhimento desse saldo devedor, apurado após a imputação proporcional do pagamento postergado, tendo sido o mesmo lançado de ofício, com a aplicação da multa de 75%, nos termos do art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996:*

*“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)”*

*Observe-se que a nova redação do art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996 deixou de contemplar a hipótese de lançamento de multa isolada no caso de pagamento de tributo em atraso acompanhado da multa moratória.*

*Sendo assim, pela sistemática da imputação proporcional acima exposta, falece o argumento da contribuinte de que seriam exigíveis somente a multa e os juros de mora lançados isoladamente, com fulcro no art. 43, da Lei nº 9.430/96.*

*No caso presente, os pagamentos postergados efetuados pelo contribuinte em 2007 não abrangeram o valor total do débito em 2004, 2005 e 2006, não restando à fiscalização alternativa senão a de se valer da imputação para ajustar tais valores aos dispositivos da lei, distribuindo a quantia paga proporcionalmente entre o tributo, a multa moratória e os juros moratórios, e formalizando de ofício a exigência do tributo remanescente.*

*A respeito da matéria, trazemos à colação as seguintes decisões do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda:*

*“CSL – POSTERGAÇÃO NO PAGAMENTO – DETERMINAÇÃO DO VALOR POSTERGADO – O valor da postergação de tributos deve levar em conta o montante devido no exercício de apuração e aquele efetivamente pago no exercício seguinte, com a consideração dos juros de mora e a multa de mora a ele relacionados.” (1º Conselho de Contribuintes, 8ª Câmara, Acórdão 108-08089, Sessão de 01/12/2004)*

*“INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS - PRETENSÃO RESISTIDA - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - IMPUTAÇÃO - É legítimo o lançamento de ofício para exigir insuficiências de recolhimentos de tributos, apuradas com a utilização da técnica da imputação, quando a pretensão do sujeito ativo esbarra em resistência do sujeito passivo, que se opõe ao recolhimento de encargos estabelecidos em lei.” (1º Conselho de Contribuintes, 8ª câmara, Acórdão 108-05637, Sessão de 17/03/99).*

*“IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTOS – A imputação proporcional dos pagamentos referentes a tributos, penalidades pecuniárias ou juros de mora, na mesma proporção em que o pagamento o alcança, encontra amparo no artigo 163 do Código Tributário Nacional.” (1º Conselho de Contribuintes, 5ª Câmara, Acórdão 105-13065, Sessão de 26/01/2000)*

*É de se notar, portanto, que a autoridade fiscal observou de forma escorreita a norma legal ao apurar o imposto devido relativo aos anos-base de 2004, 2005 e 2006, conforme os demonstrativos de fls. 623 e 625, procedendo à imputação dos valores apurados em 2007.*

*Por todo o exposto, conclui-se que não há vício no método utilizado pela fiscalização para o cálculo da postergação.*

Não há reparo a fazer à decisão recorrida.

De fato, a sistemática de imputação proporcional de pagamento não teve alteração com a edição da Lei 9430, pois trata-se de simples cálculo matemático que não traz qualquer ônus indevido ao contribuinte ao contribuinte, permitindo ao fisco que aloque, de forma proporcional, os valores pagos em atraso, como no caso de postergação, de tributo, multa e juros.

A PGFN tratou do tema no Parecer 1936/2005, reiterando a legalidade da imputação proporcional e a inexistência de revogação do método matemático pela vigência da Lei 9430, que tratou de matéria diversa.

Diante do exposto, voto no sentido de não conhecer a alegação referente à CSLL e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Rodrigues de Mello- relator

Processo nº 16327.001333/2009-50  
Acórdão n.º **1302-00.726**

**S1-C3T2**  
Fl. 826

---