



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

**Processo n°** 16327.001662/2010-34  
**Recurso n°** 999.999 Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-000.952 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 09 de abril de 2013  
**Matéria** IRPJ/CSLL  
**Recorrente** BANCO J.P.MORGAN S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2006, 2007

**NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS ESSENCIAIS.**

Tendo sido regularmente oferecida a ampla oportunidade de defesa, com a devida ciência do auto de infração, e não provada violação das disposições previstas na legislação de regência, restam insubsistentes as alegações de nulidade do auto de infração e do procedimento Fiscal.

**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 n° 9101-00.592, 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.

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.** É cabível a aplicação de juros de mora sobre multa de ofício, pois a teor do art. 161 do Código Tributário Nacional sobre o crédito tributário não pago correm juros de mora, como a multa de ofício também constitui o crédito tributário sobre

ela também necessariamente incide os juros de mora na medida em que também não é paga no vencimento.

**COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL.GLOSA.TRIBUTAÇÃO REFLEXA.**

Mantém-se a glosa de compensação de prejuízos fiscais, quando evidenciado que base tributável de IRPJ apurada de ofício consumiu parcela de saldo disponível, ensejando insuficiência para compensação em exercício posterior

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

ACORDAM os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, NEGARAM provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Mauricio Pereira Faro e Karem Jureidini Dias. Por maioria de votos, negaram provimento em relação aos juros sobre a multa de ofício. Vencidos Conselheiros Mauricio Pereira Faro e Karem Jureidini Dias que davam provimento integral ao recurso..

*(assinado digitalmente)*

Jorge Celso Freire da Silva – Presidente

*(assinado digitalmente)*

Antonio Bezerra Neto – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Maurício Pereira Faro, Karem Jureidini Dias e Jorge Celso Freire da Silva.

**Relatório**

Trata-se de recurso voluntário contra Acórdão da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Rio de Janeiro I-RJ.

Adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância, compondo em parte este relatório:

Trata o presente processo de autos de infração lavrados no âmbito da Delegacia Especial de Instituições Financeiras em São Paulo-DEINF/SP, relativos aos anos-calendário de 2006 e 2007, por meio dos quais são exigidos do interessado acima identificado o imposto sobre a renda de pessoa jurídica-IRPJ no valor de R\$ 3.659.413,10 (fls.131/137) e a contribuição social sobre o lucro líquido-CSLL no valor de R\$ 2.110.691,05 (fls.140/146), ambos acrescidos de multa de ofício de 75% e de encargos moratórios.

2- Dos fatos.

3. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal-TVF às fls. 122/130, o interessado discute judicialmente a exigibilidade de alguns tributos e contribuições.

4. Indevidamente, deduziu as provisões de juros sobre tributos suspensos por medida judicial das bases de cálculo de IRPJ e da CSLL.

"DESPESAS" (COSIFES 8.1.9.90.10-8 E 8.1.9.90.90-2) VALOR (R\$)	CONTA	
TP-DESPESA DE JUROS S/PROVISAO-CSLL 8.130895.45	7210102504	-
TP-DESPESA DE JUROS S/PROVISAO-IRPJ 023,60	7210102505	-8.061
TP-DESPESA DE JUROS S/PROVISAO-IPIS 3.174.071,12	7210100587	-
PESA DE JUROS S/PROVISAO-FINSOCIAL 15	7210101023	-11 440
P DE JUROS S/PROV-COFINS	7210101024	-12.693 309.54
TP-DESPESA DE JUROS PROVISÃO DE RISCO-OTHERS -556.126,35	7210101508	
TP-DESP DE JUROS S/PROV-ISS	7210101509	-242755,45
TP-DESPESA DE JUROS S/PROVISAO-CPMF 445.41	7210102008	-1.557
TP-DESPESA DE JUROS S/PROVISAO-IOF 84.348,22	7210102506	-

TOTAL DAS DESPESAS -34.511.415,29

5. Em algumas ações judiciais, realizou depósitos judiciais. Contabilmente, os acréscimos legais sobre os depósitos judiciais foram computados como receita.

RECEITAS (COSIF 7.1.9.99.00-9)	CONTA	VALOR (R\$)
AC -RDAS- DEPOSITO JUDICIAL-CPMF	4399150502	1.045.909,28
TP-JRS S/DEPOSITOS JUDICIAIS - TR (INSS)	7210050518	2.865,49
(TP-RENTA DE JUROS-DEPOSITO JUDICIAL-PIS)	7210100539	197.647,49
(TP-RENTA DE JUROS -DEPOSITO JUDICIAL-COFINS)	7210101020	4.214.370,59
(TP-RENTA DE JUROS -DEPOSITO JUDICIAL-ISS)	7210101504	478.141,03
(TP-RENTA DE JUROS -DEPOSITO JUDICIAL-OTHERS)	7210101506	49.883,78
(TP- RENDA DE JUROS-DEPOSITO CPMF-IOF)	7210102007	416.151,31
(TP- RENDA- DE JUROS-DEPOSITO JUDICIAL-CSLL)	7210102501	3.485.478,14
( TP- RENDA DE JUROS-DEPOSITO JUDICIAL-IRPJ)	7210102502	9.960.659,07
(T-RENTA DE JUROS-DEPOSITO JUDICIAL-IOF)	7210102503	22.656,66
TOTAL DAS RECEITAS		19.873.762,84

6. No confronto entre provisões e receitas de juros, a fiscalização apurou saldo maior de provisão no valor de R\$ 14.637.652,45. Constatou ainda que as reversões em anos posteriores dos valores escriturados como receita superaram aquelas de despesa.

7. Também foram deduzidos indevidamente da base de cálculo da CSLL os tributos com exigibilidade suspensa.

CONTA FISCAL NO LALUR	VALOR (R\$)
019.075- PRV CTG COFINS MP 1807/99	17.069.692,93
019.080- PG PRV CTG INSS SERV PRST30	2.865,49
019.130 - TP - PROVISÃO JUDICIAL - PIS- PRINCIPAL (JATCS)	1.792.821,70
TOTAL	18.865.380,12

8. Uma vez que os tributos com exigibilidade suspensa correspondem a provisões frente a futuras incertezas, indedutíveis da base de cálculo da CSLL, na forma do art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249, de 1995, a fiscalização procedeu ao lançamento tributário

9. Da autuação do IRPJ.

9.1. Provisões não dedutíveis relativas a tributos com exigibilidade suspensa.

Enquadramento legal: art.41, § 1º da Lei nº 8.981/1995, art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/1995, com as alterações do art.14 da Lei nº 9.430/1996. Arts. 249, I; 251 e parágrafo único; 299 e 335 do RIR/1999.

Fato gerador	Valor tributável
31/12/2006	R\$ 14.637.652,45

9.2. Compensação indevida de prejuízo fiscal. Efetuada a recomposição do lucro real em virtude da infração acima reportada, constatou-se a ocorrência de compensação indevida referente ao ano-calendário de 2007. Enquadramento legal: arts. 247; 150, II; 251, parágrafo único; 509 e 510 do RIR/1999.

Saldo de Prejuízo Fiscal em 31.12.2006	87.076.453,73
(-) Prejuízo Compensado de Ofício	(4.391.295,74)
(=) Saldo de Prejuízo Fiscal recalculado de ofício	82.685.158,00
(-) Compensação AC 2007	(141.942.611,17)
(=) Excesso de Compensação verificada em 2007	(59.257.452,18)
Parcela tributada neste Termo de Verificação Fiscal	4.391.295,74
Parcela tributada no PAF 16327.001243/2009-69	9.416.423,86
Parcela a ser tributada	45.449.733,58

Fato gerador	Valor tributável
31/12/2007	R\$ 4.391.295,74

10. Da autuação de CSLL.

10.1. Provisões não dedutíveis relativas a tributos com exigibilidade suspensa.

Enquadramento legal: art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/1988. Art. 1º da Lei nº 9.316/1996. Art. 28 da Lei nº 9.430/1996. Art. 37 da Lei nº 10.637/2002.

Fato gerador	Valor tributável
31/12/2006	R\$ 14.637.652,45
31/12/2006	R\$ 18.865.380,12

11. Da impugnação.

12. Cientificado da autuação em 13/12/2010 (fl.135 e 143), o interessado apresentou a impugnação de fls. 157/205, em 11/01/2011, acompanhada dos documentos de fls. 206/213, alegando, em síntese, que:

- nulidade do auto de infração lavrado com base em equivocado fundamento legal, pois a fiscalização entendeu que as despesas contabilizadas a título de tributos com exigibilidade suspensa e juros sobre eles incidentes teriam a natureza de contrapartida de provisões;

- a suposta "provisão" foi constituída em decorrência da suspensão da exigibilidade de obrigações tributárias, amparadas por medidas judiciais, inclusive em decorrência de tutela antecipada, como faz prova a documentação relativa à ação declaratória, com pedido de antecipação de tutela, distribuída em 08/03/1999 sob o nº1999.61.00.009762-4;

- não questiona a conclusão da fiscalização no sentido de que as provisões são indedutíveis da base de cálculo do lucro real, desde que exista autorização expressa na legislação tributária para tanto, conforme o art. 335 do RIR/1999;

- contudo, as deduções que foram objeto das autuações não decorrem da dedução de despesas reconhecidas no resultado em razão de constituição de provisões, mas sim de um passivo efetivo, que decorre de uma obrigação legal com prazo certo e valor determinado, gerado pelo dever de recolher tributos e seus acréscimos moratórios;

- na qualidade de instituição financeira, deve observar de forma mais criteriosa possível as normas e princípios contábeis, incluindo as manifestações do Banco Central e da CVM;

- consoante a Deliberação CVM nº 489/05, que aprovou o Pronunciamento do IBRACON NPC nº 22, provisões, passivos, contingências passivas e ativas são conceitos (classificações) distintos, cujo reconhecimento, nas demonstrações contábeis, também se dará de forma diferenciada;

- o item 8 do Pronunciamento evidencia que o termo provisões não se confunde com o termo contingências passivas e estas, por sua vez, se diferenciam dos passivos, pois são apenas passivos não reconhecidos;

- evidencia-se o erro material cometido pela fiscalização quando afirmou que foram deduzidas despesas com a constituição de provisões de juros referente a tributos suspensos por medida judicial e dos próprios tributos com exigibilidade suspensa, quando, na verdade, nos termos da Deliberação CVM nº 489/05 a que se encontra vinculado, o que deduziu foram despesas com a constituição de passivos efetivos, decorrentes do surgimento de uma obrigação legal com prazo certo e valor determinado, gerado pelo dever de recolher tributos e seus acréscimos moratórios;

- a respeito do assunto, também já se posicionou o antigo Conselho de Contribuintes em julgamento formalizado no acórdão nº 108-09660, no qual restou

expressamente reconhecido o entendimento que obrigações decorrentes de recolhimento de tributos são obrigações legais e despesas efetivas, não se aplicando as regras de ineditibilidade de despesas com a constituição de provisões;

- o fato de o crédito tributário estar suspenso, como é o caso dos autos, não interfere em nada na natureza da obrigação;

- é esse também o entendimento expresso da CVM, conforme descrito no Anexo II da Deliberação nº 489/05;

- reconhecendo a dedutibilidade das despesas que são objeto de discussão no presente processo administrativo, há que se cancelar integralmente os autos de infração no que se referem ao excesso de compensação indevida de prejuízo fiscal no ano-calendário de 2007;

- ad argumentandum, não há que alegar a ineditibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa e dos juros sobre eles incidentes da base de cálculo da CSLL, por falta de dispositivo legal que determine a adição desse montante;

- as regras de dedutibilidade previstas no art. 41, § 1º, da Lei nº 8.981/1995 aplicam-se tão somente na determinação do lucro real, quando houver suspensão da exigibilidade do crédito tributário nos termos do incisos II a IV do art. 151 do CTN;

- alguns dos créditos tributários apurados, tais como os referentes à COFINS discutidos na ação declaratória nº 1999.61.00.009762-4, encontram-se com a exigibilidade suspensa por força de tutela antecipada concedida na referida ação judicial, prevista no inciso V, do artigo 151 do CTN;

- assim, como o inciso V do art. 151 do CTN não é mencionado expressamente no § 1º do art. 41 da Lei nº 8.981/1995, a vedação ali contida não alcança a hipótese dos autos. Deste modo, está autorizado a deduzir os referidos tributos e respectivos encargos legais, cuja exigibilidade está suspensa pelo regime de competência;

- nessa linha, há o entendimento da Divisão de Tributação da Receita Federal, exposto na Solução de Consulta nº 29, de 07/05/2010;

- a Lei nº 9.249/1995, por sua vez, ao dispor sobre os ajustes obrigatórios a serem feitos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em nenhum momento fez menção à dedutibilidade ou não dos tributos e contribuições. E, desse modo, tendo em vista que a Lei nº 8.981/1995 apenas dispôs sobre a base de cálculo do IRPJ, não há como se exigir que o contribuinte seja tributariamente onerado, sem que haja previsão de lei expressa, em cumprimento ao princípio da estrita legalidade;

- o antigo Conselho de Contribuintes já decidiu que os juros incidentes sobre tributos com a exigibilidade suspensa são despesas dedutíveis para fins de apuração do IRPJ e da CSLL;

- o valor de R\$ 14.637.652,46 adicionado de ofício à base de cálculo do IRPJ e CSLL no ano-calendário de 2006 resultou de um confronto entre provisões e receitas de juros e, a partir desse confronto, apurou um saldo maior de provisões;

- ainda que tenha constatado que nos anos posteriores as receitas escrituradas superaram as despesas, a fiscalização não "compensou" esses valores tributados pelo interessado nos anos posteriores com os valores autuados em relação ao ano-calendário de 2006;

- o não cumprimento das formalidades essenciais aos atos de lançamento, tais como a liquidez e certeza do montante exigido, torna-os nulos;

- os juros calculados com base na taxa SELIC não podem ser exigidos sobre a multa lançada, por absoluta ausência de previsão legal.

13. Da diligência.

14. O julgamento foi convertido em diligência para a identificação das medidas judiciais interpostas pelo interessado que resultaram na contabilização da provisão de juros sobre tributos no valor de R\$ 34.511.415,29, e juntada aos autos dos documentos comprobatórios da exigibilidade suspensa nos termos dos incisos II a IV do art.151 do Código Tributário Nacional-CTN.

15. Em consequência, foram juntados diversos documentos (fls.1386/1676 e 1678/2031) e o relatório final de diligência às fls. 1348/1374.

16. Cientificado do resultado da diligência, o interessado informou que não pretendia apresentar manifestação complementar.

17. Da prorrogação de competência.

18. A competência para o julgamento do presente processo foi prorrogada da DRJ/SP1 para DRJ/RJ1 (atual DRJ/RJ) pela Portaria Sutri nº 2.563/2011, publicada no DOU de 28/04/2011.

É o relatório.

A DRJ MANTEVE EM PARTE o lançamento, nos termos da ementa abaixo:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2006, 2007 NULIDADE

Incabível a alegação de nulidade, comprovado que o auto de infração foi formalizado com obediência a todos os requisitos previstos em lei e não se apresenta nos autos nenhum dos motivos apontados no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

**JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA LANÇADA COM O TRIBUTO.**

A multa de ofício lançada com o tributo também se enquadra no conceito de débito para com a União, sujeitando-se à incidência de juros Selic se não for paga tempestivamente.

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

Ano-calendário: 2006, 2007

**ACRÉSCIMOS LEGAIS SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSÃO.**

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.

#### COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL.GLOSA.

Mantém-se a glosa de compensação de prejuízos fiscais, quando evidenciado que base tributável de IRPJ apurada de ofício consumiu parcela de saldo disponível, ensejando insuficiência para compensação em exercício posterior.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006

#### PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa.

Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa 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 9.249/1995.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário a este CARF, repisando os tópicos trazidos anteriormente na impugnação.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade.

Conforme relatado, foram lançados créditos tributários de IRPJ e da CSLL, por falta de adição à base de cálculo os valores decorrentes de provisões para tributos com exigibilidade suspensa (Na base da CSLL) e para os juros incidentes sobre esses tributos (IRPJ e CSLL) suspensos por medida judicial.

### Preliminar de nulidade

Preliminarmente, a recorrente imputa o presente AI com o vício da nulidade, por conter enquadramento legal equivocado, bem assim que o crédito tributário foi lançado de forma equivocada, faltando-lhe inclusive liquidez.

Apenas para um melhor esclarecimento sobre o assunto, transcreve-se o dispositivo que rege a matéria no processo administrativo fiscal. Prescreve o art. 59 do Decreto 70235/72 com a nova redação dada pela Lei 8748/93:

*Art. 59 - São nulos:*

*I- os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II- os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa;*

Por conseguinte, considera-se nulo o ato, se praticado por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, não tendo se caracterizado quaisquer das situações, pois não se põe em dúvida a competência do autor, nem há que se falar em preterição do direito de defesa, vez que os fatos apurados foram descritos com o respectivo enquadramento legal, e levados ao conhecimento, da autuada, levando a mesma a defender-se plenamente através da peça impugnatória acostada aos autos.

Cabe salientar que em relação especificamente ao suposto erro no enquadramento legal, é pacífico o entendimento deste Colegiado no sentido de que o mero erro no enquadramento legal não é suficiente para inquirar o auto de infração quando os fatos estão suficientemente bem descritos, permitindo plenamente o livre exercício do direito de defesa, como efetivamente aconteceu.

Acrescente-se que, quando muito, em se admitindo o fato da autoridade lançadora ter cometido algum engano com relação à matéria de fato, enquadramento legal e a sua subsunção à norma, tratar-se-ia então de questão de mérito e não de preliminar de nulidade. E como ficará bem demonstrado mais adiante, nem mesmo isso aconteceu.

Assim, rejeito a preliminar de nulidade suscitada

### **Indedutibilidade de Tributos com exigibilidade suspensa da base de cálculo da CSLL**

Segundo a Recorrente, em síntese, os tributos com a exigibilidade suspensa representam **despesas efetivas decorrentes de obrigações legais** (e não provisões) e que, portanto, o artigo 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95 é inaplicável ao presente caso, devendo-se reformar o entendimento manifestado pela Turma Julgadora que manteve a glosa de tais despesas para fins de apuração da CSLL, pois não existe dispositivo legal que determine a adição desse montante à base de cálculo da referida contribuição.

Apesar de a Lei nº 8.981/1995 estabelecer o regime da dedutibilidade dos tributos e **contribuições** pelo regime de competência, discute-se judicialmente vários tributos ,encontrando-se, portanto, com a exigibilidade suspensa, o que conduz a sua dedução obedecer ao **regime de caixa**:

“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.”

Para melhor contextualizar a questão, elucidando alguns conceitos adotados pelo ordenamento jurídico (provisões, regime de caixa e competência, irrelevância do depósito judicial para efeitos de efetividade do pagamento etc) cabe transcrever abaixo a legislação anterior que estabelecia o regime de caixa:

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.

(...)

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.

Como se vê, os artigos acima da Lei nº 8.541/1992, posteriormente revogados pelo art. 41 da Lei 8.981/95, adotam o regime de caixa como a regra geral para se

deduzir do lucro real as obrigações referentes a tributos e contribuições, bem como multas, juros e outros encargos a eles pertinentes.

Posto isso, 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 à apuração do lucro real, valendo apenas para o IRPJ e não para a CSLL.

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 as 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 tributos.

Outrossim, nessa interpretação sistemática cabe inda 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, dispõe que :

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.

Por fim, se tudo isso ainda não for suficiente, cabe um argumento derradeiro que inclusive foi a base para a confecção do referido art. 41 da Lei 8.981/95 e foi utilizado pela fiscalização para fundamentar a autuação.

E essa razão de ser também se aplica à CSLL robustecendo ainda mais uma interpretação sistemática.

Se de fato o único texto normativo a ser interpretado fosse o § 1º, artigo 41 da Lei 8.981/95, ainda assim faz-se mister enfrentar o dispositivo que estabelece a proibição de provisionar valores não autorizados por lei.

Ora, os tributos com exigibilidade suspensa não são uma obrigação, mas sim uma provisão. O fato de a obrigação ser imposto por lei não é critério para se aferir a distinção entre obrigação e provisão, como muitos afirmam, afinal toda obrigação mesmo aquela contratual, decorre de lei em seu sentido mais lato.

Obrigações são passivos que possuam o atributo da certeza sobre sua própria exigibilidade, sobre seu valor (liquidez) e sobre sua data de liquidação.

Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins, Ernesto Rubens Gelbcke e Ariovaldo dos Santos (in Manual de contabilidade societária. São Paulo: Atlas, 2010, p.335) assim conceituaram as provisões:

(...) 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.

Estabelecidas essas premissas, pode-se constatar cristalinamente que os tributos, cuja exigibilidade está suspensa por medida judicial ou por recurso administrativo como é o caso, classificam-se como provisões e não como obrigações. Afinal, não se pode saber com precisão se ao final da lide (administrativa ou judicial), se os tributos serão efetivamente devidos, qual a base de cálculo devida e muito menos a data de sua liquidação.

Firmado o fundamento de que tais contribuições no contexto aqui descrito possuem natureza de provisões, não são dedutíveis:

Lei nº 7.689, de 15/12/98

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: (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)

Lei nº 9.249, de 26/12/95

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)

Destaco ainda doutrina do comedido doutrinador Ricardo Mariz a esse mesmo respeito citado no voto da DRJ:

31. Sobre a natureza dos tributos discutidos judicialmente, destacam-se as considerações exaradas por Ricardo Mariz de Oliveira em trabalho intitulado " O Alcance e o Sentido Sistemático da Inedutibilidade dos Depósitos de Tributos em Processos Fiscais - A Dedutibilidade dos Depósitos em Processos de Consignação em Pagamento' (Direito Tributário Atual- volume 12 IBDT-USP e da Resenha Tributária, 1995)

Com efeito, na normalidade das situações, quando o sujeito passivo se torna devedor do tributo pela ocorrência do respectivo fato gerador, reconhece o seu débito através do lançamento contábil a débito da despesa ou custo, creditando em contrapartida a conta do tributo a pagar, existente no passivo.

Isto decorre do regime de competência, notando-se que nesta situação a despesa é uma conta a pagar, porque já definitivamente devida, sem estar subordinada a qualquer condição suspensiva ou qualquer evento futuro e incerto.

Situação diversa exsurge da inconformidade do contribuinte que não aceita a obrigação tributária e a contesta, ou pretende contestá-la quando lhe for exigida pelo fisco.

Neste caso, a despeito da ocorrência do fato que pode ter propiciado o nascimento da obrigação tributária, instaura-se uma situação pendente, carente de definição jurisdicional, antes da qual a despesa não pode ser tida como definitivamente incorrida.

Ainda neste caso, na verdade, a rigor nem se pode falar que o fato gerador tenha ocorrido, mas apenas que pode ter ocorrido ou não, sob o ponto de vista de sua validade jurídica, o que depende de apuração e decisão do órgão jurisdicional competente.

Um aspecto importante a ser acrescentado à explanação acima, em torno do regime de competência, e que representa o traço distintivo entre os tributos

reconhecidos como devidos e aqueles contestados, é que as despesas somente são consideradas como incorridas quando forem definitivamente devidas, livres de toda e qualquer condição que lhes modifique o caráter definitivo, assim como após estarem devidamente quantificadas.

Da mesma forma, são receitas apenas aquelas definitivas, incondicionais e quantificadas.

Destarte, qualquer pendência ou dúvida sobre um ganho ou perda faz com que a mutação patrimonial positiva ou negativa fique dependendo da solução definitiva do impasse. (...)

Destarte, as despesas contestadas, as quais, portanto, representam riscos ou potencialidades de perdas, face à convenção do conservadorismo devem ser contabilizadas, mas não como contas a pagar, onde somente são inscritas as despesas definitivamente devidas, mas, sim, em provisões ou reservas para contingências, sempre segundo as disposições da Lei nº. 6404. Importante observar que a provisão nasce de um débito ao resultado do período, do qual é a contrapartida no passivo, o qual acarreta diminuição do patrimônio líquido da empresa. Já a reserva para contingência é uma realocação de valores existentes no patrimônio, sem diminuí-lo.

Destarte, em qualquer caso, segundo o regime de competência, que orienta todo o procedimento de determinação do lucro líquido contábil e do lucro real tributável, as despesas em litígio não reúnem condições para serem reconhecidas e deduzidas como despesas definitivas, devendo ser refletidas em provisão ou reserva.

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

Ora, se a pessoa jurídica não aceita o tributo que a lei ou a autoridade lhe exige, porque o considera indevido, ela não pode registrar esse tributo na contabilidade como devido, pura e simplesmente. Se assim o fizer, estará agindo incorretamente, inconsistentemente com a realidade, além de insinceramente. O que lhe compete fazer é demonstrar no balanço o risco de perder a discussão sobre o tributo, pela via da reserva ou da provisão que a lei prescreve.

As contas de despesas, em resultado, e as contas a pagar no passivo, decorrem da existência de relações jurídicas que impõem obrigações à pessoa jurídica, ou de situações de fato que dão origem à perdas e a prejuízos. Ora, se o contribuinte intenta qualquer ação ou procedimento administrativo, pelo qual declara não reconhecer a existência da relação jurídica tributária, não pode singelamente contabilizar a despesa que pressupõe exatamente o reconhecimento da relação jurídica tributária.

Se impetra mandado de segurança alegando ato coator da autoridade, que abusivamente lhe fere direito líquido e certo de não pagar tributo indevido, não pode simplesmente contabilizar a despesa que pressupõe exatamente ser devido o tributo.

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

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

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

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

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

E nenhuma lógica existe na atitude do contribuinte, de dizer que não deve o tributo quando vierem lhe cobrar, mas dizer na contabilidade que o deve, assim como na declaração de rendimentos para deduzi-lo fiscalmente. Num primeiro momento ele opõe ao fisco suas razões para não reconhecer o débito, e num momento seguinte, que deveria ser conseqüente, ele, inconseqüentemente, opõe ao fisco o direito de deduzir o tributo, que só existe se este for devido.

(...)

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

(...)

O essencial, portanto, dentro dos preceitos relativos ao chamado "regime de competência", é que a dúvida lançada sobre o débito redunde em reserva ou provisão indedutível, e não em conta de despesa devida e a pagar, correspondente à despesa fiscalmente dedutível.

Nessa mesma esteira se posicionou recentemente a CSRF:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2003

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 9101-00.592, de 18 de maio de 2010).

E de uma forma geral o CARF segue esse entendimento há bastante tempo:

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.

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 da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. (Acórdão 101-96.009, 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).

Da mesma forma o poder judiciário também tem albergado esse mesmo entendimento. O Tribunal Regional Federal da Terceira Região ao apreciar a apelação em mandado de segurança AMS28924 SP 2003.61.00.028924-5 assim decidiu:

TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSSL. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS VALORES REFERENTES A TRIBUTOS CUJA EXIGIBILIDADE ESTEJA SUSPensa. VEDAÇÃO. ART 41 DA LEI 8.981/95.

1. Discute-se o direito à dedução, da base de cálculo do IRPJ e CSLL, como despesas, dos valores decorrentes de obrigações tributárias, cuja exigibilidade se encontra suspensa, em face de sentença judicial, relacionada a tributos e juros relativos a eles, tendo como fundamento a inexistência de texto normativo, indicando a indedutibilidade de tais despesas, nessa hipótese.

2. A questionada lei 8.981/95 veio confirmar o que anteriormente já disciplinava a lei 8.541/92, que em seu artigo 8º determinava que a regra da dedutibilidade não se aplicava aos tributos e contribuições cuja exigibilidade estivesse suspensa em virtude de depósito judicial ou não, seja pela concessão de medida liminar ou sentença judicial, regra que vem sendo confirmada.

3. Antes da edição desses ordenamentos a regra era o da dedutibilidade dos tributos e contribuições como despesas ou custos, no período base da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, independentemente de seu pagamento. Por essa razão vêm os contribuintes insurgindo-se contra o novo critério, via de regra, sob a alegação de que a tributação incidirá sobre uma base de cálculo incompatível com o que entendem como conceito de renda, ou seja, a disponibilidade econômica que alegam não ter. In casu, a apelante tenta atribuir à sentença judicial um efeito não admitido pela lei, para alterar os critérios da tributação da pessoa jurídica, entendimento que não encontra suporte na legislação tributária.

4. Os valores cuja exigibilidade se encontra suspensa para discussão, por opção do contribuinte ou determinação judicial e até mesmo administrativa, não correspondem a pagamento do tributo, que é o fato gerador para o efeito da dedutibilidade do imposto de renda, uma vez que a obrigação tributária ainda permanece até a decisão final a ser proferida, em sede judicial ou administrativa, vale dizer, não houve a extinção do crédito. Decisão final, cujo trânsito em julgado não se operou, ou seja, não exauriu os seus efeitos na definitividade da questão posta sob análise, porquanto, após esse momento não mais existirá controvérsia sobre o tema e o contribuinte ingressará na fase executória do decisum. 5. Reserva-se à lei,

por critérios de política fiscal, determinar quando e de que forma a disponibilidade financeira deve ser tributada. No presente caso, definiu a lei que o patrimônio do contribuinte, ainda quando os valores estejam sub judice, não foi alterado. Para ela, não houve alteração da renda por fato econômico idôneo, apto a ensejar a dedução pretendida. Os valores ainda integram o patrimônio do contribuinte para fins tributários. Não existiu um fato jurídico apto a isentar, na forma de dedução, a tributação, já que a situação discutida se encontra pendente. Portanto, não pode ser alcançada para os fins pretendidos pela impetrante. 6. Revela-se, assim, incontroversa a intenção do legislador em definir no § 1º artigo 41 da Lei nº 8.981/95, a indedutibilidade dos tributos e contribuições, que se encontram com sua exigibilidade suspensa, da base de cálculo do IRPJ e CSLL, por não considerá-las obrigações fiscais efetivas, mas sim uma expectativa ou estimativa de valores a serem despendidos, caso sejam julgadas, em última instância, improcedentes as ações judiciais ou administrativas propostas pelo contribuinte. 7. Os tributos e contribuições com exigibilidade suspensa, por força da sentença proferida nos Mandados de Segurança, constituem apenas passivos tributários em aberto, portanto, não podem ser deduzidos do cálculo dos tributos e contribuições como pretende a impetrante. 8. Apelação improvida

Por todo exposto, NEGOU provimento ao recurso em relação a dedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa da base de cálculo da CSLL.

#### **Dos acréscimos legais indevidamente deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL**

Nesse tópico, em sede impugnatória, a Recorrente alegou que nem todos os tributos discutidos judicialmente encontravam-se com a exigibilidade suspensa nos termos dos incisos II a IV do art.151 do CTN, razão pela qual parte dos valores provisionados não poderia ser considerada indedutível para fins de apuração do lucro real .

A DRJ baixou o feito em diligência e adotando uma interpretação sistemática do CTN, deixando de lado uma interpretação meramente literal, deu provimento em parte para considerar que a hipótese referida no inciso IV do CTN alcançaria a **sentença em mandado de segurança** como condição de suspensão de exigibilidade de crédito tributário, **ainda que o legislador expressamente não tenha incluída.**

Não se contentando com isso, a Recorrente pretende o provimento integral desse item, dessa feita apelando para uma interpretação literal ((§ 1º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995). É de se ver o seu argumento.

Segundo ela, na sistemática anterior de indedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa (Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992) se previa a indedutibilidade das despesas correlativas ao crédito tributário em discussão, bem assim atualização monetária, multas e juros, ou seja, quaisquer outros encargos aplicáveis ao valor do principal não recolhido e discutido judicialmente. Dessa forma, estariam claramente incluídas na indedutibilidade de que tratava o artigo 8º da referida Lei as despesas relativas à atualização dos tributos com exigibilidade suspensa

Posteriormente, com o advento da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, o legislador tributário alterou o tratamento tributário a ser dispensado aos tributos e contribuições devidos pelos contribuintes, revogando a legislação anterior, sem contudo consignar em seu

conteúdo a expressa menção à indedutibilidade das atualizações monetárias dos tributos com exigibilidade suspensa.

Ora, além de a Recorrente se valer de uma interpretação literal, recai da falácia do falso antecedente, ao utilizar-se de um argumento não de todo lógico, que é o argumento a *contrario sensu*.

Ou seja, como não há hipótese de indedutibilidade das atualizações dos tributos com exigibilidade suspensa expressamente consignada, dever-se-ia, por exclusão, concluir que tal rubrica seria dedutível.

Ora, como todo argumento a *contrario sensu*, deve-se usá-lo com muita cautela, pois é inseto a ele a chamada “falácia do falso antecedente”. Pois, se uma regra “p” implica “q”. Não se pode concluir com todo o rigor lógico que “não p” implique também em “não q”. Isso porque pode existir outras forma de chegar-se a “q”. Por outras palavras, Se “p” (se houvesse a expressa previsão na norma referida) -> (implica) “q” (implica sua indedutibilidade). Isso não que dizer que se negarmos “p” (no caso da falta de consignação expressa estaremos negando necessariamente a existência de “q” (inedutibilidade das atualizações). Pois, obviamente, outros antecedentes podem existir, como de fato existem na legislação “r”, “s” ou no ordenamento jurídico através de normas implícitas, como é o caso.

Como é sabido, o universo de conduta é tão contingente e complexo que se torna impossível e desnecessário que o ordenamento jurídico preveja expressamente toda a conduta relevante para o direito. E é por isso que existem as normas implícitas.

Segundo Lourival Vilanova:

(...) logicamente implicadas nas normas explícitas; em normas fundamentais (os princípios de direito vigente) postas no interior do sistema, ou advindas de fontes externas, recebidas por normas de reenvio pertencentes ao sistema, ou pela margem inevitável de criação normativa que as regras gerais, ainda as mais pormenorizadas, sempre deixam ao órgão aplicador: o juiz, em qualquer caso, preenchendo os quadros (Rahmen) da regra geral saturando, para o caso, os interstícios que a tessitura normativa deixa, está continuando o processo de autocriação do Direito, que não se findou com a ponência de normas abstratas.

Ninguém desconhece que em nosso ordenamento jurídico e tantos outros, existe a norma lógica e que é implícita no Sistema de que o acessório segue sempre o principal.

Dessa forma, sendo certo através da fundamentação já delineada no tópico anterior que o principal (tributos com exigibilidade suspensa não são dedutíveis da base da CSLL e do IRPJ), qualquer atualização que incida sobre o mesmo terá o mesmo destino.

Por todo o exposto, nego também provimento em relação a este item.

A Recorrente alega por fim que a fiscalização não compensou os valores por ele tributados nos anos posteriores com os valores autuados.

Conforme bem colocado pela decisão de piso: “Nenhum documento foi trazido à colação para comprovar quais valores, datas e a que título ocorreram as ditas reversões, o que impossibilita apurar os possíveis efeitos tributários no presente lançamento.”

A Recorrente apesar de alertada continuou inerte, apenas alegando de forma genérica um determinado direito, sem contudo trazer quaisquer prova aos autos. E conforme jurisprudência deste Conselho a prova deve estar perfeitamente articulada com o auto de infração, descortinando-se a partir dela de forma sucinta e objetiva todas as conexões existentes com o infração que se deseja infirmar. Esse ônus não é do julgador, mas sim da recorrente. Por outro torneio, as “peças de um quebra-cabeça” não são provas, prova é o “quebra-cabeça” montado.

Portanto, rejeito também esta alegação.

### **Juros de mora sobre Multa de Ofício**

Insurge-se a Recorrente contra a cobrança de juros de mora sobre multa de ofício. Na defesa desse tese, geralmente se utilizam do argumento *a contrario sensu*. Ou seja, como a única hipótese de incidência de juros sobre multa estaria consignada no parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96, deve, por exclusão, nas demais hipóteses, ser expurgada a aplicação dos juros sobre a multa aplicada, que só passará a incidir nos termos do § 1º do art. 161 do CTN.

Já foi dito alhures e volto a repetir, como todo argumento *a contrario sensu*, deve-se usá-lo com muita cautela, pois é inseto a ele a chamada “falácia do falso antecedente”. Pois, se uma regra “p” implica “q”. Não se pode concluir com todo o rigor lógico que “não p” implique também em “não q”. Isso porque pode existir outras forma de chegar-se a “q”. Por outras palavras, Se “p” (em havendo multa de ofício isolada) -> (implica) “q” (implica o cálculo de juros de mora sobre ela). Isso não que dizer que se negarmos “p” (no caso da multa de ofício sobre tributo, pois não se trata de multa isolada) estaremos negando necessariamente a existência de “q” (cálculo de juros de mora sobre essa multa). Pois, obviamente, outros antecedentes podem existir, como de fato existem na legislação, “r”, “s” etc que impliquem também em “q”.

Como é sabido, a multa de ofício, *ex vi* art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago (diferença entre o tributo devido e o recolhido).

A partir da leitura do Código Tributário Nacional, conclui-se que a multa, apesar de não ter a natureza de tributo, faz parte do crédito tributário. É a inteligência dos artigos 3º e 113 do CTN, conjugado com art. 139 que assim dispõe “O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”

Ou seja, enquanto o art. 3º exclui as multas da definição de tributo, os dispositivos seguintes (art. 113, §1º, e art. 139) trazem-nas para compor o crédito tributário. Por conseguinte, a cobrança das multas lançadas de ofício deve receber o mesmo tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário.

Por sua vez, o art. 161 do Código Tributário Nacional dispõe que os juros de mora passam a integrar o crédito tributário não pago, de forma a que a incidência da multa alcança tanto o crédito tributário principal quanto os juros de mora sobre ele incidentes.

Em resumo, é cabível a aplicação de juros de mora sobre multa de ofício, pois a teor do art. 161 do Código Tributário Nacional sobre o crédito tributário não pago correm juros de mora, como a multa de ofício também constitui o crédito tributário sobre ela

também necessariamente incide os juros de mora na medida em que também não é paga no vencimento.

Assim, não procede o argumento da Recorrente no sentido de afirmar que apenas a partir da existência do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa aplicada. Ora, tal previsão diz respeito à aplicação de multa isolada sem crédito tributário. Assim, a teleologia de tal dispositivo legal vem a reboque de se ratificar a incidência dos juros sobre a multa que não toma como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa de ofício.

O Conselheiro Alkmim foi muito feliz em sua explicação por ocasião do Acórdão 1401-00.155 no qual a referida matéria também foi enfrentada:

(...) Seria o óbvio não conter referida previsão quando a multa é aplicada sobre crédito tributário não pago. Isso porque, ao contrário do que afirma a Recorrente, caso existisse tal previsão – de incidência de juros sobre multa –, poder-se-ia imaginar a dupla incidência dos juros, é dizer, uma sobre o crédito tributário e outra sobre a multa depois de formalizada. Em se tratando de tributo não pago, a multa deve incidir sobre a totalidade do crédito tributário que deixou de ser recolhido, incluindo-se nele a correção monetária e os juros. Assim, na verdade, não é o juros que incide sobre a multa, mas sim a multa que incide sobre o crédito tributário com juros e correção monetária.

Diante do exposto, mantenho os juros de mora sobre a multa de ofício.

#### **TRIBUTAÇÃO DECORRENTE.GLOSA DE PREJUÍZO FISCAL.**

Estende-se ao lançamento decorrente, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula. Mantém-se a glosa de compensação de prejuízos fiscais, quando evidenciado que base tributável de IRPJ apurada de ofício consumiu parcela de saldo disponível, ensejando insuficiência para compensação em exercício posterior.

Por todo o exposto, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, nego provimento ao recurso.

*(assinado digitalmente)*

Antonio Bezerra Neto