



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 16327.004079/2002-75

Recurso nº. : 151.401

Matéria : IRPJ E OUTRO – Exs: 1998 a 2001

Recorrentes : 1ª TURMA DE JULGAMENTO DA DRJ/RIBEIRÃO PRETO – SP e  
UNIBANCO LEASING S/A – ARRENDAMENTO MERCANTIL

Sessão de : 01 de março de 2007

Acórdão nº : 101-96.008

**RECURSO EX OFFICIO**

IRPJ e CSLL – Devidamente justificada pelo julgador *a quo* a insubsistência das razões determinantes de parte da autuação por glosa de despesas, é de se negar provimento ao recurso de ofício interposto contra a decisão que dispensou a parcela do crédito tributário irregularmente constituído.

**RECURSO VOLUNTÁRIO**

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI – A apreciação da constitucionalidade ou não de lei regularmente emanada do Poder Legislativo é de competência exclusiva do Poder Judiciário, pelo princípio da independência dos Poderes da República, como preconizado na nossa Carta Magna. Assim, somente será apreciada nos Tribunais Administrativos quando uniformizada e pacificada na esfera judicial pelo Supremo Tribunal Federal.

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

JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR FORÇA DE MEDIDAS JUDICIAIS – Por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, os juros de mora sobre tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais seguem a norma de dedutibilidade do principal.

**MULTA ISOLADA – RETROATIVIDADE BENIGNA** – No julgamento dos processos pendentes, cujo crédito tributário tenha sido constituído com base no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, a multa isolada exigida pela falta de recolhimento do tributo em atraso, sem a inclusão da multa de mora, deve ser exonerada pela aplicação retroativa do artigo 14 da MP nº 351, de 22/01/2007, que deixou de caracterizar o fato como hipótese para aplicação da citada multa.

**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.

**JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO – INAPLICABILIDADE** - Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada.

**JUROS MORATÓRIOS – TAXA SELIC** - Súmula 1º CC nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos pela 1ª TURMA DE JULGAMENTO DA DRJ EM RIBEIRÃO PRETO – SP e UNIBANCO LEASING S/A – ARRENDAMENTO MERCANTIL.

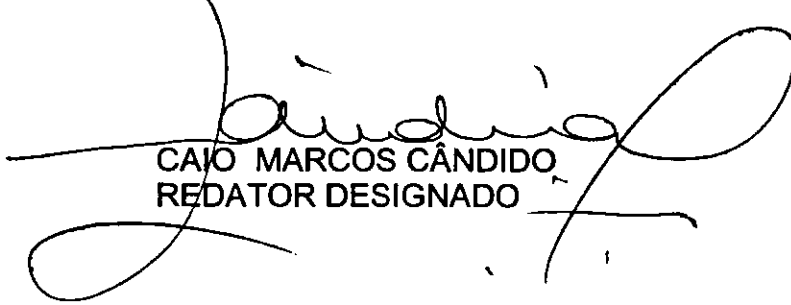
ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para: 1) afastar a exigência das multas isoladas; 2) afastar a incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Paulo Roberto Cortez (Relator) e Sandra Maria Faroni, que deram provimento parcial ao recurso em menor extensão, no tocante à incidência dos juros de mora, e Sebastião Rodrigues Cabral e Mário Junqueira Franco Júnior que deram provimento parcial ao

PROCESSO Nº. : 16327.004079/2002-75  
ACÓRDÃO Nº. : 101-96.008

recurso em maior extensão, para também cancelar a exigência da CSL. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Caio Marcos Cândido



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE



CAIO MARCOS CÂNDIDO  
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 15 JUN 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros VALMIR SANDRI, JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

PROCESSO Nº. : 16327.004079/2002-75  
ACÓRDÃO Nº. : 101-96.008

Recurso nº. : 151.401

Recorrentes : 1ª TURMA DE JULGAMENTO DA DRJ/RIBEIRÃO PRETO – SP e  
UNIBANCO LEASING S/A – ARRENDAMENTO MERCANTIL

## RELATÓRIO

Tratam os presentes autos de recurso ex officio interposto pela 1ª TURMA DE JULGAMENTO DA DRJ/RIBEIRÃO PRETO – SP e recurso voluntário de UNIBANCO LEASING S/A – ARRENDAMENTO MERCANTIL (fls. 491/545), contra a decisão proferida no Acórdão nº 8.833, de 15/08/2005 (fls. 458/477), que julgou parcialmente procedente o lançamento consubstanciado nos autos de infração de IRPJ, fls. 49 e CSLL, fls. 59.

Consta do Termo de Verificação de fls. 25/38, a seguinte irregularidade fiscal (em resumo):

IRPJ e CSLL – Redução indevida do lucro líquido - provisões não autorizadas pela legislação tributária:

Na apuração do lucro líquido dos anos-calendário de 1997 a 2000, o contribuinte deduziu valores relativos a tributos e respectivos juros de mora que estavam, à época, com exigibilidade suspensa por força de ações judiciais (representam contingências em face de decisões finais futuras – corretamente contabilizadas como “Provisão para Riscos Fiscais”); para efeitos fiscais e nos termos da legislação tributária transcrita, as provisões formadas para pagamento de tributos e acréscimos, cuja exigibilidade esteja suspensa, não são dedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL pelo regime de competência, ou seja, somente serão dedutíveis quando do efetivo pagamento (são transcritos, em apoio, trechos de doutrina e de decisões administrativas); a instituição financeira, nos períodos relacionados, não adicionou ao lucro real e à base de cálculo da CSLL o montante integral dos tributos e contribuições provisionados, conforme abaixo (e considerando que em 2000 houve reversão de parte dos valores – fls. 34/35):

Base de cálculo do IRPJ – valores em R\$

Ano-calendário	Valor apropriado	Adicionado LALUR	Valor revertido em 2000	Adição ao lucro real	Postergação
1997	13.236.344,74	9.736.493,84	11.018.285,51	1.789.113,91	2.090.207,81
1998	27.798.267,99	20.137.512,98	24.292.559,13	3.006.623,22	245.723,94

PROCESSO Nº. : 16327.004079/2002-75  
ACÓRDÃO Nº. : 101-96.008

1999	46.362.863,02	19.589.239,35	19.162.090,44	7.560.081,87	19.162.090,44
2000	41.152.150,70	27.845.544,77		13.506.605,93	

Esclarece o autor do feito que não será considerado como postergação a parcela de R\$ 2.090.207,81 indevidamente excluída em 31/12/1997 e revertida no ano-calendário de 2000, em vista da apuração de prejuízo fiscal em valor superior, o qual será recomposto.

Em razão dos ajustes procedidos, apurou-se compensação indevida de prejuízos fiscais nos valores de R\$ 3.306.231,86, em 31/12/1998 e de R\$ 705.441,96, em 31/12/2000, sendo o IRPJ correspondente ora exigido.

Em razão desta recomposição, restam os seguintes valores a tributar:

#### IRPJ

Ano-calendário	Compensação indevida de prejuízo fiscal	Adição ao Lucro Real	Postergação
1997	0,00	3.879.321,72	0,00
1998	3.306.231,86	3.006.623,22	245.723,94
1999	0,00	7.560.081,87	19.162.090,44
2000	705.441,96	13.506.605,93	0,00

No que concerne a CSLL, em vista da não realização de qualquer adição à base de cálculo nos respectivos anos-calendário, e de que não será dado tratamento de postergação pela reversão de parte dos valores para conta de receita no ano-calendário de 2000, face à apresentação de base negativa da contribuição, foram apurados os seguintes valores a serem adicionados ao lucro líquido para determinação da base de cálculo da CSLL:

1997 - R\$ 13.236.344,74

1998 - R\$ 27.798.267,99

1999 - R\$ 46.362.863,02

2000 - R\$ 41.152.150,70

Inconformada, a interessada apresentou a impugnação de fls.

73/136.

PROCESSO Nº. : 16327.004079/2002-75  
ACÓRDÃO Nº. : 101-96.008

A Colenda Turma de Julgamento de primeira instância decidiu pela manutenção parcial da exigência tributária, conforme acórdão citado, cuja ementa tem a seguinte redação:

**Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000

**NULIDADE DA AUTUAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.**

A descrição completa dos fatos, bem como a indicação da capitulação legal da autuação, constituem-se em elementos suficientes para que o sujeito passivo possa exercer plenamente o seu direito ao contraditório e à ampla defesa. Não há nulidade quando se verifica ser o crédito tributário lançado parcialmente procedente.

**Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000

**BASE DE CÁLCULO. ADIÇÕES AO RESULTADO DO PERÍODO-BASE. IRPJ e CSLL.**

Devem ser adicionadas ao resultado do período-base, para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, as importâncias antes deduzidas, segundo o regime de competência, referentes a tributos cuja exigibilidade esteja suspensa em virtude de decisão judicial.

**POSTERGAÇÃO. MULTA ISOLADA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.**

Não ocorre a denúncia espontânea quando o recolhimento do tributo é efetuado fora do prazo sem acréscimo dos juros de mora. Configurada a obrigatoriedade da multa de mora, o seu não recolhimento implica no lançamento da multa isolada, nos termos do § 1º, II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

**Normas Gerais de Direito Tributário**

**INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. ARGÜIÇÃO.**

A autoridade administrativa é incompetente para apreciar argüição de inconstitucionalidade de lei.

**COMPENSAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.**

Incabível a redução dos tributos lançados de ofício pela compensação de créditos alegados pelo sujeito passivo sem os atributos de certeza e liquidez exigidos pela lei tributária.

**JUROS DE MORA. SELIC.**

Ao crédito tributário não recolhido no vencimento são acrescidos juros de mora calculados com base na Taxa Selic, cujo montante efetivo será determinado no momento da liquidação do débito.

**Lançamento Procedente em Parte**



Ciente da decisão em 20/03/2006 (fls. 484) e com ela não se conformando, a interessada recorre a este Colegiado por meio do recurso voluntário apresentado em 19/04/2006 (fls. 491), alegando, em síntese, o seguinte:

- a) que o fisco procedeu a glosa de despesas correspondentes a parte do valor de principal e dos juros incidentes sobre o valor de tributos e contribuições com exigibilidade suspensa, tanto para efeito de IRPJ como de CSLL. Como consequência de tais glosas, nos anos em que apurado recolhimento a menor de tributo foi constituído o respectivo crédito tributário (anos-base de 1998 a 2000 no que diz respeito ao IRPJ e 1997 a 2000 quanto à CSLL), acrescido de multa de ofício e juros de mora, tendo sido exigido também o pagamento de multa e juros isolados sobre os valores tidos como postergados, bem como intimada a recorrente a efetuar ajustes nos prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL;
- b) que é ilegal e inconstitucional a restrição ao direito das empresas de procederem à exclusão da tributação segundo o regime de competência, dos valores correspondentes aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos do parágrafo 1º do art. 41 da Lei 8981/95. Única e exclusivamente pelo fato de o contribuinte buscar apoio no judiciário, ou mesmo administrativamente, visando assegurar o seu direito de não ser compelido ao pagamento de impostos e contribuições que considera inconstitucionais, é vedada a exclusão do valor referente às citadas despesas, as quais são dedutíveis para qualquer contribuinte que não tenha se defendido administrativamente ou ingressado em Juízo ainda que seja inadimplente contumaz;
- c) que, não bastasse a inconstitucionalidade e ilegalidade da discriminação feita no diploma legal transcrito, contudo, no caso concreto, pretende o Fisco mediante simples



interpretação, estender tal ilegalidade e inconstitucionalidade, agora sem qualquer base na lei, a outras situações nela não previstas, a saber: a) indedutibilidade para efeito da CSLL dos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, haja ou não depósito judicial, quando o dispositivo fala apenas em lucro real, base de cálculo do IRPJ; b) indedutibilidade para efeito de IRPJ e CSLL dos juros, quando o dispositivo, diferentemente da legislação anterior (art. 7º e 8º da Lei 8541/92), não faz qualquer referência aos juros;

- d) que inexistente fundamento legal para a exigência de IRPJ sobre os juros e da CSLL sobre os juros e o principal. Tanto a Lei 8541/92 quanto a Lei 8981/95 trataram sempre da apuração do lucro real (base de cálculo do IRPJ) e não da CSLL. O Primeiro Conselho de Contribuintes em várias oportunidades decidiu que *“somente a lei pode fixar a base de cálculo dos tributos, não se admitindo que valores indedutíveis para efeito de IRPJ sejam adicionados às bases de cálculo de outros tributos sem expressa determinação legal”*;
- e) que, quanto aos juros de mora, que a decisão recorrida sustenta que como acessórios devem seguir ao regime do principal (o que por si só asseguraria sua dedutibilidade para efeito de CSLL), é de se ressaltar que, apesar desses encargos incidirem sobre o valor principal dos tributos e contribuições, eles têm natureza diversa e com eles não se confundem. De fato, as obrigações relativas a impostos e contribuições têm natureza tributária. Já as obrigações relacionadas com juros e demais encargos incidentes sobre os valores acima decorrem de relação jurídica de outra natureza, ou seja, do inadimplemento do devedor (juros e multa) ou da desvalorização da moeda (correção monetária);
- f) que os valores debitados ao lucro líquido, e que correspondem aos tributos, contribuições e juros são dedutíveis, porque já tendo ocorrido o fato gerador respectivo conforme previsto em lei válida e vigente, há, de um lado, o surgimento do crédito



fiscal e, em contrapartida, uma obrigação definitivamente constituída para o devedor, portanto, uma despesa incorrida e cujo valor é perfeitamente mensurável;

- g) que o Fisco deixou de considerar o saldo de créditos de CSLL e IRPJ que a recorrente tem a restituir ou compensar, os quais se fossem considerados implicariam em redução substancial das exigências, ou mesmo da sua total anulação;
- h) que o auto de infração foi lavrado contra a ora recorrente em novembro de 2002, tendo por objeto valores apropriados como despesa de forma indevida pela empresa inscrita no CNPJ 34.120.899/0001-06 nos anos de 1997 a 2000, incorporada pela recorrente em 29/06/2001. Assim, as multas, por terem caráter punitivo, não se transmitem aos sucessores;
- i) que não é cabível a exigência de multa de ofício quanto aos valores de IRPJ apenas tidos como postergados. Muito embora, por força do art. 43 da Lei 9430/96, possa efetivamente ser realizado o lançamento isolado dos juros de mora devidos em razão da postergação de pagamento ocorrida, tal norma é de caráter absolutamente genérico, estipulando a regra geral aplicável aos casos em que há falta ou insuficiência de recolhimento do imposto. Já para o caso de mera postergação no pagamento de tributos, há regra específica que determina seja cobrado somente correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação (art. 6º § 7º do DL 1598/77);
- j) que a aplicação da multa de ofício isolada prevista no inciso II do § 1º do art. 44 da Lei 9430/96, pressupõe hipótese de falta ou insuficiência de pagamento de débito que está sujeito à multa de mora e esta não é recolhida. É incabível a exigência de multa de ofício de 75% em razão apenas de postergação de pagamento de imposto, quer porque a norma específica não admite a aplicação de multa, quer porque a legislação genérica não se aplica à hipótese;

PROCESSO Nº. : 16327.004079/2002-75  
ACÓRDÃO Nº. : 101-96.008

- k) que é ilegal a cobrança de juros moratórios sobre o valor da multa de ofício;
- l) que é ilegal a cobrança de juros moratórios com base na taxa SELIC.

Às fls. 626, o despacho da DEINF em São Paulo - SP, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o relatório.



## VOTO VENCIDO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

### RECURSO EX OFFICIO

O recurso ex officio tem amparo legal (Decreto nº 70.235/72, art. 34, c/c a Lei nº 8.748, de 09/12/93, arts. 1º e 3º, inciso I), dele tomo conhecimento.

Inicialmente cabe apreciar o recurso de ofício interposto pela colenda 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Ribeirão Preto - SP, contra sua decisão proferida no Acórdão nº 8.833, que excluiu parte da exigência fiscal formalizada contra a interessada.

Os motivos que levaram os julgadores a quo a excluírem do lançamento parte dos valores relativos aos anos-calendário de 1997, 1998 e 1999, a título de IRPJ e CSLL, decorrem de diligência fiscal realizada por determinação daquela turma de julgamento onde foi constatada irregularidade na lavratura do auto de infração.

Com efeito, do relatório de diligência (fls. 362/365), a própria autoridade autuante propôs a redução da exigência, tendo em vista que a fiscalizada houvera tributado os valores conforme se extrai da sua manifestação:

(...)

b.2) Relativamente à CSLL, os valores acima, apropriados irregularmente como despesas nos anos-calendário de 1997 (R\$ 15.227,12 + R\$ 769.596,01) e 1998 (R\$ 245.723,94 + R\$ 330.749,74), foram adicionados, de ofício, à base de cálculo desta contribuição nos respectivos anos-calendário, conforme item 6.3 do Termo de Verificação Fiscal de fls. 25/38. Todavia, considerando que os mesmos foram revertidos no ano-calendário de 1999, e não no ano-calendário de 2000, como constou do referido Termo, tais valores deverão ser tributados

como "postergação", tendo em vista que no ano-calendário de 1999 o contribuinte pagou a CSLL sobre as mencionadas parcelas, bem como, nos anos-calendário de 1997, 1998 e 1999 foi apurada base positiva de CSLL.

c) O montante de R\$ 11.050.081,08, deduzido do lucro líquido do exercício em 31/12/1999, sob a rubrica "Cont. Social-Empregados", e tributado sob a rubrica "Postergação", foi, de fato, adicionado ao respectivo lucro líquido para determinação do lucro real no próprio ano-calendário de 1998, conforme doc. de fls. 140, razão deverá ser excluída da tributação, exclusivamente para efeito do lucro real (IRPJ), pois a mesma não foi adicionada à base de cálculo da CSLL.

Em razão dos esclarecimentos acima, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL a serem tributadas nos anos-calendário de 1997 a 2000, são as seguintes:

IRPJ

Ano-calendário	Compensação Indevida de Prejuízo Fiscal	Adição ao Lucro Real	Postergação
1997	0,00	3.879.321,72	0,00
1998	3.306.231,86	3.252.347,16	0,00
1999	0,00	7.560.081,87	8.112.009,36
2000	705.441,96	13.506.605,93	0,00

CSLL

Ano-calendário	Virs. a serem adicionados ao L.L. para determinação da base de cálculo	Postergação
1997	12.451.521,61	784.823,13
1998	27.221.794,31	576.473,68
1999	46.362.863,02	0,00
2000	41.152.150,70	0,00

Como visto acima, a diligência fiscal constatou a existência de equívocos no lançamento original, tendo proposto os necessários ajustes ao mesmo, demonstrando que a contribuinte tinha razão em relação aos valores adicionados ao lucro de cada um dos períodos-base em questão, sendo que a turma julgadora de primeiro grau acolheu o resultado da diligência e procedeu a devida correção no lançamento.



PROCESSO Nº. : 16327.004079/2002-75  
ACÓRDÃO Nº. : 101-96.008

Com relação ao recurso *ex officio*, a decisão de primeiro grau está devidamente motivada e aos seus fundamentos de fato e de direito não merecem reparos.

Nessas condições, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício interposto.

### RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

### DA INCONSTITUCIONALIDADE DA NORMA LEGAL

A recorrente argüi a inconstitucionalidade do parágrafo 1º do artigo 41 da Lei nº 8.981/95, o qual restringe a dedutibilidade, segundo o regime de competência, dos valores correspondentes aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa.

Entendo não caber, na esfera administrativa, a discussão acerca de inconstitucionalidade de leis, uma vez que tal questão pressupõe a colisão da legislação de regência com a Constituição Federal, competindo, em nosso ordenamento jurídico, exclusivamente, ao Poder Judiciário, a atribuição para apreciar a aludida argüição (CF, artigo 102, I, "a", e III, "b").

Ainda nesta mesma linha, o Poder Executivo editou o Decreto nº 2.346, de 10/10/1997, o qual, em seu artigo 4º, parágrafo único, determina aos órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, que afastem a aplicação de lei, tratado ou ato normativo federal, desde que declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Assim, considero que o controle da constitucionalidade das leis pertence ao Poder Judiciário, de forma difusa ou concentrada, e só a este Poder.



Somente na hipótese de reiteradas decisões dos Tribunais Superiores é que se poderia, haja vista a vantagem que a celeridade processual traria a ambas as partes, considerar hipótese na qual este Colegiado viesse a deixar de aplicar texto legal ainda não extirpado de nosso ordenamento pátrio pelo Senado Federal.

Cabe ao Conselho de Contribuintes a interpretação das normas e sua aplicação ao fato concreto, não pode, contudo, negar vigência à norma, sobre a qual não pairam dúvidas acerca de seu conteúdo objetivo.

A Constituição Federal em vigor, atribui ao Supremo Tribunal Federal a última e derradeira palavra sobre a constitucionalidade ou não de lei, interpretando o texto legal e confrontando-a com a constituição.

Pacífico igualmente, no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes, o entendimento que não é permitido a órgão do Poder Executivo apreciar a constitucionalidade ou não de lei regularmente emanada do Poder Legislativo, tal procedimento configuraria invasão indevida de um poder na esfera de competência exclusiva de outro, além de ferir a independência dos Poderes da República preconizada na Magna Carta.

Assim, de acordo com a jurisprudência deste Colegiado, na esfera administrativa não é cabível a apreciação de inconstitucionalidade de lei, a menos que já exista manifestação do Supremo Tribunal Federal, a quem incumbe a última palavra no exame da constitucionalidade. Antes da manifestação do STF, presume-se que a lei sancionada e publicada de acordo com o processo legislativo é constitucional.

#### DA INDEDUTIBILIDADE DOS TRIBUTOS QUESTIONADOS JUDICIALMENTE

No que respeita ao fulcro do lançamento, trata-se de glosa de dos valores correspondentes aos tributos, bem como aos juros de mora registrados pela recorrente sobre os valores provisionados, os quais são objeto de questionamento judicial e com exigibilidade suspensa.



O lançamento teve por supedâneo legal o parágrafo 1º do artigo 41 da Lei nº 8.981/95, *verbis*:

Lei nº 8.981/1995

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.

(...)

Sobre o assunto, cabível de destaque a Decisão SRRF/8ªRF/DISIT Nº 187, de 11/08/2000 (DOU de 29/11/2000), proferida em processo de consulta, a qual aborda a questão de forma irretocável, conforme os excertos abaixo transcritos:

Como se depreende do relatado pela consulente, no que concerne aos tributos cuja exigibilidade esteja suspensa em virtude de liminar concedida em mandado de segurança por ela impetrado, com ou sem contra-cautela, tem ela apropriado os respectivos montantes como despesa, conforme o regime de competência, para determinação do resultado do exercício, e lançado a contrapartida desses montantes em uma conta de passivo, que argumenta ser assimilável às contas de tributos a recolher.

Independentemente da denominação que adote para tal conta do passivo, deve-se reconhecer, porém, que o lançamento que a embasa, ao contrário do alegado, tem o caráter de uma provisão, pois não se trata, em princípio, de uma obrigação efetivamente constituída, que traduza uma exigibilidade do passivo da mesma natureza de um tributo a recolher.

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.

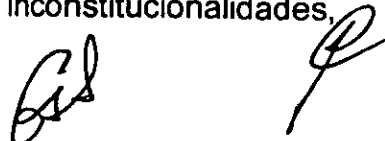
No entanto, excetuadas as hipóteses em que a matéria teve apreciação judiciária definitiva pelos tribunais superiores, não é essa a realidade. Sendo o Direito uma ciência humana, a interpretação dos textos legais é sempre aberta, o que torna o resultado de qualquer lide potencialmente incerto. Face a tal incerteza, é que 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 confirmar-se, o que afetaria o patrimônio da empresa.

Deve-se convir que os lançamentos contábeis assim feitos revestem-se, em essência, das características das provisões. Não se pode confundi-los com exigibilidades futuras do passivo, pois não possuem o grau de certeza necessário à configuração das obrigações. São meras expectativas que, por prudência, o autor da ação tem por bem registrar em sua contabilidade, evitando impactos futuros imprevisos sobre seu patrimônio. Assemelham-se, pois, às provisões para riscos fiscais.

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 da CSLL, por força do disposto no art. 13, I, da Lei nº 9.249/1995.

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

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



e sendo assim, não há o que se falar em contas a pagar, até porque, tal obrigação nasce de modo incondicional, ao passo que as características dos tributos com exigibilidade suspensa, são obrigações fiscais condicionadas à exigência futura e incerta.

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

Nesse diapasão, conforme o enquadramento legal do lançamento, a contribuinte infringiu o art. 8º da Lei nº 8.541/1992, o art. 41 da Lei nº 8.981/1995 e o art. 13, inciso I da Lei nº 9.249/1995, c/c art. 2º, § 1º, letra c, da Lei nº 7.689/1998.

Para confirmar a correção da autuação, transcrevo apenas os seguintes dispositivos, aplicáveis ao IRPJ e a CSLL, respectivamente:

Lei nº 9.249/1995

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;

(...)

Logo, decorre daí a necessidade da formação da provisão para o registro contábil dos tributos com exigibilidade suspensa em função de sua

contingência passiva em exercício futuro, cujos, valores, apropriados como despesa no ano-calendário, devem ser adicionados ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real, bem como para a determinação da base de cálculo da CSLL, por força do disposto no art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95.

Desnecessária a discussão acerca da extensão ou não da vedação do § 1º do art. 41 da Lei nº 8.981/1995 a CSLL, como alegado no recurso voluntário, e tampouco deve ser levado em conta a alegação de que os manuais de instrução fornecidos pela SRF (MAJUR) não indicavam expressamente a obrigatoriedade da adição à base de cálculo da CSLL das deduções indevidas. Da leitura dos manuais depreende-se que o tratamento a ser dado às provisões não dedutíveis são aqueles do inciso I do art. 13 da Lei nº 9.249/1995 e, como visto anteriormente, o valor dos tributos questionados judicialmente devem ser registrados como se provisão fossem, em função de que a pessoa jurídica não os reconhece como despesa efetiva e realizada, eis que os discute em juízo.

Assim, incabível a dedutibilidade dos tributos discutidos judicialmente, tanto para a apuração da base de cálculo do IRPJ, quanto para a CSLL.

Pelos motivos anteriormente expostos, deixo de apreciar as demais alegações de inconstitucionalidade suscitadas na peça recursal, bem como deixo de levar em consideração os argumentos de que a empresa incorporada pela recorrente não seria contribuinte da CSLL e de que a alíquota cabível da contribuição nos anos-base de 1997 e 1998 seria de 8% (pelo princípio da isonomia). A primeira, por ser matéria em apreciação junto ao Poder Judiciário; a segunda em decorrência de lei plenamente vigente e aplicável à época dos fatos, devendo o órgão administrativo zelar pela sua observância, como já explicitado acima.

Também não podem ser acolhidos no presente recurso os argumentos a respeito de eventuais créditos de IRPJ e CSLL a que a recorrente alega ter direito, pois os mesmos são objeto de Pedido de



PROCESSO Nº. : 16327.004079/2002-75  
ACÓRDÃO Nº. : 101-96.008

Restituição/Compensação conforme o Processo Administrativo Fiscal nº 16327.000921/99-89, cuja demanda segue apartada do presente.

Outrossim, não seria cabível a autoridade autuante proceder a compensação de ofício dos citados valores, eis que inexistente a certeza e a liquidez do direito de restituição conforme dispõe o Decreto-lei nº 2.287/86. Nessas condições, não há qualquer reparo a ser feito no auto de infração ou na decisão recorrida.

Quanto aos juros de mora incidentes sobre tais tributos com exigibilidade suspensa, como já visto, decorrem os mesmos do principal, quais sejam, os tributos que encontram-se em discussão judicial, os quais representam obrigações fiscais que não têm prazo definitivo para pagamento e configuram determinada incerteza em relação à sua efetiva ocorrência, pois dependem da decisão judicial final. Nessas mesmas condições encontram-se os juros sobre eles incidentes, os quais, na condição de acessórios, acompanham o principal, e serão ou não devidos, conforme a decisão judicial julgue devidos ou não os tributos.

Diante disso, as parcelas correspondentes aos juros possuem a natureza de provisão para riscos fiscais, cuja dedutibilidade fica condicionada ao pagamento. Ou seja, sendo admitida a indedutibilidade para o valor original do tributo não pago, não é despropositada nem incoerente a extensão dessa medida também para a sua atualização monetária, pois o sistema jurídico pacificou o entendimento de que o acessório deve acompanhar o principal.

Aliás, cabível de nota a brilhante manifestação da ilustre Conselheira Sandra Faroni a respeito da matéria, cujo voto transcrevo abaixo:

Pedi vista dos autos para melhor estudar o tema relativo a juros incidentes sobre tributos com exigibilidade suspensa. O tema não é novo, e sobre ele esta Câmara se posicionou no sentido da indedutibilidade dos juros, quer para fins de IRPJ, quer para fins de CSLL. O fundamento tem sido o de que a dedutibilidade dos juros segue o regime da dedutibilidade do tributo, dada sua condição de acessório, que deve seguir o principal. Em relação à CSLL, seguindo a jurisprudência da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a Câmara tem entendido que a indedutibilidade decorre do fato de os valores terem a natureza de provisão.



Nada obstante, para refutar esse entendimento, o patrono da Recorrente trouxe, em memorial e na tribuna, alguns pontos que me levaram a pedir vista dos autos, para sobre eles refletir. Especialmente quando menciona manifestações da Secretaria da Receita Federal por meio de manuais de orientação (MAJUR, Boletim Central Extraordinário 021/93, ADN COSIT 52/94).

As questões postas neste Conselho relacionadas com tributos com a exigibilidade suspensa, que de início se referiam à dedutibilidade da contrapartida das variações monetárias incidentes sobre o valor dos depósitos para suspender a exigibilidade, mais tarde se tornaram mais abrangentes, alcançando o valor dos tributos e juros sobre eles incidentes, mesmo não depositados, e que tinham sua exigibilidade suspensa por provimento judicial.

Sobre a contrapartida das variações monetárias dos valores depositados, a fiscalização, ao entendimento de que os depósitos são direito de crédito do contribuinte, exigia seu oferecimento à tributação com base no art. 18 do Decreto-lei nº 1.598/77. Tal dispositivo prevê que na determinação do lucro operacional deverão ser incluídas as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações.

A jurisprudência deste Primeiro Conselho sobre essa questão não era uniforme. Nesta Primeira Câmara o entendimento majoritário era no sentido de que, por se tratar de valor cuja titularidade ainda não está definida, por estar em curso a ação judicial, pode ser apropriada no exercício em que for reconhecida a improcedência da imposição fiscal. Esse, todavia, não foi o entendimento que predominou em todas as Câmaras, sendo abundantes os acórdãos que entendem, como a fiscalização, que os depósitos constituem direito de crédito e que a inclusão de sua correção no lucro operacional é obrigatória.

A jurisprudência do Conselho evoluiu, pacificando-se no sentido de que, tendo em vista que o instituto da correção monetária tem por objeto assegurar a neutralidade das demonstrações financeiras da pessoa jurídica, face aos efeitos da inflação, o que só acontece se mantido o equilíbrio na correção das contas credoras e devedoras, o relevante é certificar-se dos efeitos da não correção da conta que abriga os valores depositados judicialmente. Não corrigida a obrigação, não há que se exigir a correção dos depósitos. A falta de atualização monetária de ambas as contas, a do ativo e a do passivo, representativas dos depósitos judiciais efetuados e da obrigação de recolher o tributo ou contribuição, possui efeito fiscal nulo. Todavia, se corrigida a obrigação, há que se exigir a correção do depósito.

Os litígios mais recentes dizem respeito à dedutibilidade dos juros incidentes sobre os tributos questionados, haja ou não depósito, e esta é a questão que agora se põe.

Para melhor compreender a matéria é necessário recuar na análise da dedutibilidade dos tributos contestados, bem como dos juros e variações monetárias sobre eles incidentes.

Antes de ingressar na análise da legislação, convém ressaltar que até a vigência do Decreto-lei nº 1.598/77 não havia preocupação com o rigor contábil, *motivo pelo qual, para fins de interpretação das normas atuais,*



*as interpretações das normas até então vigentes devem ser vistas com essa limitação..*

De fato, como anota Noé Winkler, antes da edição da Lei 6.404/76, a contabilidade no Brasil foi impulsionada, através dos tempos, por determinações da lei fiscal. A Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações) trouxe todo um complexo de normas a serem adotadas pela contabilidade para bem demonstrar o resultado do exercício, e proteger os acionistas. Visando, a Lei 6.404/76, a proteger os acionistas, seus reflexos foram de relevada significação. Para respeitar suas normas, o Decreto-lei 1.598/77 veio adequar a legislação tributária à societária. Assim, no campo contábil ocorreu uma inversão de posições: deveriam prevalecer as motivações mais adequadas aos interesses empresariais, e o complexo de normas da legislação societária seria adotado pela lei tributária. Os interesses fiscais seriam atendidos por ajustes em escrituração exclusivamente fiscal, havendo, portanto, uniformidade de conceitos, seguindo a contabilidade somente os ditames da lei comercial.

Dessa forma, o Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, constitui importante marco na legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. Veio separar a escrituração fiscal da societária, de modo a respeitar as finalidades diversas de ambas.<sup>1</sup>

Antes da edição do art. 16 do Decreto-lei nº 1.598/77, a legislação de regência da matéria em questão era o art. 50 da Lei 4.506/64, que dispunha:

Art. 50. Somente serão dedutíveis como custo ou despesas os impostos, taxas e contribuições cobrados por pessoas jurídicas de direito público, ou por seus delegados, que sejam efetivamente pagos durante o exercício financeiro a que corresponderem, ressalvados os casos de reclamação ou de recurso, tempestivos, e os casos em que a firma ou sociedade tenha crédito vencido contra entidades de direito público, inclusive empresas estatais, autarquias e sociedades de economia mista, em montante não inferior à quantia do imposto, taxa ou contribuição devida.

§ 1º Não será dedutível o Imposto de Renda pago pela empresa, qualquer que seja a modalidade de incidência.

§ 2º As contribuições de melhoria não serão admitidas como despesas operacionais, devendo ser acrescidas ao custo de aquisição dos bens respectivos.

§ 3º Os impostos incidentes sobre a transferência da propriedade de bens ou direitos, objeto de inversões, poderão ser considerados, a critério do contribuinte, como despesas operacionais ou como acréscimo do custo de aquisição dos mesmos bens ou direitos.

Esse dispositivo recebeu interpretação da Secretaria da Receita Federal pelo Parecer Normativo CSL nº 174/74, que esclareceu:

- a) Exercício financeiro não tem o significado de exercício social do sujeito passivo, devendo ser considerado em relação à pessoa tributante, correspondendo ao seu exercício orçamentário;

<sup>1</sup> WINKLER, Noé. *Imposto de Renda-Doutrina – Comentários - Decisões e Atos administrativos – Jurisprudência (Conselho de Contribuintes – Poder Judiciário)*. 1.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 322

- b) O objetivo da lei está em contemplar o exercício do vencimento da obrigação, numa exceção à regra geral da competência;
- c) Isso não impede que, contabilizados os encargos no ano-base, como obrigações a pagar, sejam nesse mesmo ano deduzidos como custos ou despesas operacionais, uma vez que perfeitamente determinado, em relação a cada qual, o "*quantum debeatur*"
- d) A lei condiciona a dedução ao efetivo pagamento durante o exercício de correspondência, ainda que tal pagamento se verifique após o seu vencimento.
- e) No caso de inadimplemento da obrigação no exercício de correspondência, seu valor deve ser oferecido à tributação mediante retificação da declaração.
- f) No caso de parcelamento, porque a obrigação foi reajustada no seu aspecto temporal, a dedutibilidade é admitida, enquanto recolhidas as parcelas convencionadas dentro dos exercícios financeiros em que se situem os respectivos vencimentos.
  - a. Quanto aos encargos legais, a situação é variável:
    - i. No que tange aos juros de mora, por se tratar de compensação pelo atraso na liquidação de débitos, caracterizam-se como despesas financeiras, e como tal dedutíveis.
    - ii. Relativamente à correção monetária, há que se distinguir: a incidente sobre encargos dedutíveis, porque guarda a mesma natureza e de cujo valor é mera atualização, é dedutível, não o sendo a incidente sobre débitos cuja dedução não é autorizada, como o imposto de renda, a contribuição de melhoria, etc.
- g) As multas de mora são indedutíveis, assim com as multas por infrações fiscais.
- h) Excepcionando a dedutibilidade fora do exercício de correspondência, labora a parte final do caput do artigo, constituindo exceções, entre outros, os casos em que a exigibilidade esteja suspensa.

Assim, até o ano-base de 1977, inclusive, somente eram dedutíveis os tributos efetivamente pagos durante o exercício financeiro a que correspondessem, ressalvados os casos de suspensão de exigibilidade e os casos em que o sujeito passivo tivesse crédito vencido contra entidade de direito público (cuja dedutibilidade no período de competência independia do efetivo pagamento).

Nessa época, o período-base de incidência do imposto de renda coincidia com o exercício social da empresa, que não necessariamente coincidia com o ano-civil<sup>2</sup>. Dessa forma, em caso de tributo incorrido, a empresa poderia contabilizá-lo como obrigação a pagar e deduzi-lo nesse mesmo período-base, mas essa dedução era condicional, porque se não pago no exercício financeiro de correspondência, deveria ser oferecido à tributação mediante retificação da declaração.

A subordinação da dedutibilidade ao pagamento não existia para os tributos cuja exigibilidade estivesse suspensa por estar a exação sendo questionada. Como não havia preocupação com o rigor contábil, para o fisco era indiferente se o contribuinte contabilizasse o tributo como obrigação a pagar ou como provisão, porque a lei fiscal comandava a dedutibilidade em função do efetivo pagamento no

<sup>2</sup> Somente com o art. 16 da Lei 7.450/85 ficou determinado que o período-base seria de 1º de janeiro a 31 de dezembro.



exercício correspondente, desde que a obrigação fosse exigível. Não obstante, tecnicamente, tais responsabilidades não constituem obrigações a pagar, mas sim provisões.

"Provisões" é o *nomem juris* genérico que o Direito Contábil dá a contas retificadoras de ativo ou de registro de responsabilidades por despesas incorridas definidas e estimadas<sup>3</sup>. As provisões propriamente ditas são as contas criadas no Passivo Circulante e no Exigível a Longo Prazo para o reconhecimento de despesas incorridas, efetivamente quantificadas e de exigibilidade futura.

As provisões, sejam do ativo, sejam do passivo, são determinadas por estimativas que envolvam incertezas de grau variável.<sup>4</sup>

No "Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações" do FIECAFI (*Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras*)<sup>5</sup>, Sérgio de Iudicibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke esclarecem que (1) uma contingência é uma situação de risco já existente e que envolve um grau de incerteza quanto à efetiva ocorrência e que, em função de um evento futuro, poderá resultar em ganho ou perda para a empresa; (2) para que a contingência passiva julgada provável em exercício futuro seja registrada contabilmente por meio da formação da *provisão para riscos fiscais e outros passivos contingentes*, deverá ser possível estimar seu valor; (3) em caso de impossibilidade de registrar contabilmente a contingência passiva julgada por meio da formação da *provisão para riscos fiscais e outros passivos contingentes*, por não haver como estimar seu valor, deverá ela ser mencionada nas notas explicativas, descrevendo-se o tipo de contingência e explicando-se a impossibilidade de determinar seu montante.; (4) como exemplo de contingência passiva a ser registrada como provisão para riscos fiscais, mencionam as autuações fiscais que possam resultar perda para a empresa.

Os tributos discutidos judicialmente representam obrigações fiscais que não têm data definida de pagamento e que apresentam certo grau de incerteza quanto à sua ocorrência, dependendo da decisão judicial final. Da mesma forma, os juros sobre eles incidentes, que como acessório, acompanham o principal, e serão ou não devidos, conforme a decisão judicial julgue devidos ou não os tributos. Por conseguinte, os respectivos valores têm a natureza de provisão para riscos fiscais.

Em 1977 foi editado o Decreto-lei nº 1.598 que, como já se disse, teve por principal objetivo adequar a legislação fiscal à societária, separando as respectivas escriturações. Assim, determinou o novo diploma legal:

#### **Tributos**

Art 16 - Os tributos são dedutíveis como custo ou despesa operacional no período-base de incidência:

I - em que ocorrer a fato gerador da obrigação tributária, se o contribuinte apurar os resultados segundo o regime de competência; ou

II - em que forem pagos, se o contribuinte apurar os resultados segundo o regime de caixa.

§ 1º - Na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não pode deduzir como custo ou despesa o imposto de renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou como responsável em substituição ao contribuinte.

<sup>3</sup> Conforme Alceu de C. Romeu, Celso Mendes, Paulo B. Carneiro, Roberto B. Piscitelli, *in* Contabilidade Tributária : Doutrina e Direito Contábeis, São Paulo, Atlas, 1985.

<sup>4</sup> Conforme Ed Luiz Ferrari, *in* "Contabilidade Geral",

<sup>5</sup> SP, Editora Atlas, 2000, 5ª ed., adaptada à legislação societária e fiscal até 31/12/99, págs. 240 e 246 a 248

§ 2º - A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que o contribuinte assuma o ônus do imposto.

§ 3º - Os impostos pagos pela pessoa jurídica na aquisição de bens de ativo permanente poderão, a seu critério, ser registrados como custo de aquisição ou deduzidos como despesas operacionais, salvo os pagos na importação de bens, que se acrescerão ao custo de aquisição.

§ 4º - Não são dedutíveis como custos ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

#### **Receitas e Despesas Financeiras**

Art 17 - Os juros, o desconto, a correção monetária prefixada, o lucro na operação de reporte e o prêmio de resgate de títulos ou debêntures, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do exercício social, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem.

Parágrafo único - Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas:

a) os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, a correção monetária prefixada e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, *pro rata tempore*, nos exercícios sociais a que competirem;

b) os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição ou construção de bens do ativo permanente, incorridos durante as fases de construção e pré-operacional, podem ser registrados no ativo diferido, para serem amortizados.

#### **Variações Monetárias**

Art 18 - Deverão ser incluídas no lucro operacional as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações.

Parágrafo único - As contrapartidas de variações monetárias de obrigações e as perdas cambiais e monetárias na realização de créditos poderão ser deduzidas para efeito de determinar o lucro operacional.

Dessa forma, a partir do período-base de 1978, com a edição do art. 16 do DL 1.598/77, os tributos passaram a ser dedutíveis no período base de incidência do respectivo fato gerador da obrigação tributária, não havendo vinculação ao efetivo pagamento. Quer se tratasse de tributos não recolhidos no período base de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária por inadimplência, quer se tratasse de tributos não recolhidos por

estarem sendo questionados, a dedutibilidade era assegurada por lei, não tendo maiores conseqüências tributárias a falta de rigor contábil em escriturá-los como despesas a pagar ou como provisão. Isso porque a legislação específica vinculou a dedutibilidade apenas à data da ocorrência do fato gerador. Até por isso não se exigia grande rigor técnico no título da conta utilizada para registro (tributo a pagar ou provisão).

A Lei 7.689, de 1988, criou a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, cuja base de cálculo, conforme art. 2º, com as alterações promovidas pela Lei 8.034, de 1990, é o resultado do período-base apurado com observância da legislação comercial, ajustado por adições e exclusões previstas na lei, entre elas a adição das provisões não dedutíveis na determinação do lucro real, exceto a provisão para o imposto de renda e a exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas, que tenham sido baixadas no curso do período-base.

De qualquer forma, mesmo para fins de CSLL, o rigor técnico da conta utilizada para contabilizar os valores com exigibilidade suspensa (contas a pagar ou provisão) permaneceu irrelevante para fins tributários, porque a adição estava condicionada à indedutibilidade para fins de imposto de renda. Como a dedutibilidade, para fins de imposto de renda, tinha como única referência o exercício de ocorrência do fato gerador, mesmo que se tratasse de provisão, o valor seria dedutível para IR e, portanto, não adicionado para fins de CSLL.

Por isso a vasta jurisprudência deste Conselho no sentido de que, na vigência do DL 1.598/77, os tributos, mesmo com sua exigibilidade suspensa, eram dedutíveis no período-base de ocorrência do fato gerador. O fato, apontado no memorial, de alguns acórdãos mencionarem que os tributos eram dedutíveis como custo ou despesa, mesmo que estivessem com sua exigibilidade suspensa (Acórdãos 101-94.038 e 101-94.353) advém exatamente da irrelevância do rigor técnico da denominação da conta.

A Lei 8.541/92, que subordinou a dedutibilidade ao pagamento, passou a fazer referência expressa à provisão, ao dispor:

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.

A redação não primou pela clareza, e pode ter dado margem a interpretação equivocada. Não obstante, o *caput* do art. 7º veda a dedução dos tributos incorridos no período-base e não pagos por inadimplência do

sujeito passivo (despesa incorrida, cuja natureza é conta a pagar). O § 1º veda a dedução do valor dos tributos não pagos em razão de suspensão de sua exigibilidade, e que têm a natureza de provisão. A indedutibilidade tratada no *caput* só atinge o IRPJ. Já a tratada no § 1º atinge também a CSLL, por força do art. 2º da Lei 7.689/88, com a redação dada pela Lei 8.034/90 (adição de provisão indedutível para fins de IR)

O art. 8º, ao dispor que "*serão consideradas redução indevida do lucro real conforme disposto na alínea "b" do § 5º do art. 6º do DL 1.598/77*", fez referência apenas às provisões (tributos não pagos por estarem com a exigibilidade suspensa). Essa redação pode levar à interpretação equivocada de que a lei está misturando despesas a pagar com provisões, incluindo nesse artigo tanto as despesas a pagar como as provisões. Porém disso não se trata, e a explicação é a seguinte:

Se a fiscalização se depara com a dedução, num determinado período, de um tributo não pago naquele período (quer tenha sido contabilizado como obrigação a pagar, quer tenha sido contabilizado como provisão), mas pago em período posterior, em atenção ao comando dos parágrafos 4º a 6º do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598/97, deve fazer o lançamento, ou como postergação, ou como redução indevida do lucro real. Se o tributo estiver com a exigibilidade suspensa no momento da fiscalização (que é a hipótese tratada no art. 8º), o caso é, inarredavelmente, de redução indevida do lucro real, não demandando qualquer investigação por parte da fiscalização para períodos-base posteriores, por não se cogitar de postergação. Assim, a redação do art. 8º, mencionando apenas a hipótese de tributos que estejam com a exigibilidade suspensa, decorre de ser essa a única hipótese que afasta, de pronto, a possibilidade de lançamento por postergação.

Melhor explicando: Em qualquer caso, a dedução indevida do valor do tributo no período de ocorrência do respectivo fato gerador, sem que tivesse havido o pagamento naquele período, obriga a verificação do implemento posterior da segunda condição de dedutibilidade (pagamento), para, então, se definir se o lançamento será como postergação ou redução indevida do lucro real. Essa é a regra geral. Todavia, se o não pagamento não decorreu de simples inadimplemento, e se no momento da fiscalização o tributo ainda estiver com a exigibilidade suspensa (hipótese tratada no art. 8º), não há que se cogitar de postergação, sendo sempre o lançamento por redução indevida do lucro real.

Na vigência da Lei 8.541/92, a situação pode assim ser sintetizada:

1. Não pagamento por mera inadimplência:
  - 1.1. Principal (valor original do tributo)
    - 1.1.1. natureza: contas a pagar
    - 1.1.2. IRPJ : indedutível > Lei 8.541/92, art. 7º, *caput*
    - 1.1.3. CSLL: dedutível > DL 1.598/77, art. 16 c.c art. 2º da Lei 7.689/88.
  - 1.2. Juros:
    - 1.2.1. natureza : contas a pagar
    - 1.2.2. IRPJ : dedutível > DL 1.598/77, art. 17 (despesa financeira)
    - 1.2.3. CSLL : dedutível > DL 1.598/77, art. 17 c.c art. 2º da Lei 7.689/88. (despesa financeira)
2. Não pagamento por estar com a exigibilidade suspensa:



2.1. Principal (valor original do tributo)

2.1.1. natureza: provisão

2.1.2. IRPJ : indedutível > Lei 8.541/92, art. 7º, § 1º

2.1.3. CSLL: indedutível > art. 2º da Lei 7.689/88, com a redação dada pela Lei 8.034/90, c.c. Lei 8.541/92, art. 7º, § 1º

2.2. Juros:

2.2.1. natureza: provisão

2.2.2. IRPJ : indedutível > Lei 8.541/92, art. 7º, § 1º

2.2.3. CSLL: indedutível > art. 2º da Lei 7.689/88, com a redação dada pela Lei 8.034/90, c.c. Lei 8.541/92, art. 7º, § 1º

A orientação dada pela COSIT no Boletim Central Extraordinário nº 21, de 25/02/93, no item 48 está em consonância com o item 1.1.3 da síntese acima. De fato, as despesas (tributos a pagar) não pagas com tributos e contribuições, cuja dedutibilidade é vedada por força do art. 7º da Lei 8.541/92, não precisam ser adicionadas para fins de base de cálculo da CSLL. Tal não é verdadeiro, entretanto, quando se trata de provisão constituída para fazer face aos tributos discutidos judicialmente.

Da mesma forma, as orientações no MAJUR/94 e no MAJUR/95, não estão equivocadas ao não fazerem, no Quadro destinado à Demonstração da Cálculo da CSLL, referência expressa à adição ou exclusão dos valores relacionados com a Lei 8.541/92, porque essa adição ou exclusão se restringe às provisões, estando compreendidas nas linhas 2 e 14 do Quadro 5.

A MP 569/94 (Plano Real), mais tarde convertida na Lei 9.069/95, estabeleceu:

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.

Essa disposição expressa, específica para variação monetária das obrigações com tributos, a meu ver, se refere à variação monetária correspondente a obrigação cuja natureza é de "contas a pagar" (tributo não pago por mera inadimplência), não alcançando as variações monetárias de provisões constituídas para fazer face a tributos com exigibilidade suspensa. Assim, a norma não prevalece sobre a disposição específica em vigor (§ 1º do art. 7º da Lei 8.541/92) para as variações monetárias das provisões, cujo tratamento seria o mesmo previsto para os juros, conforme item 2.2 da síntese retro.

O alcance do AD(N) nº 52/94 se restringe às variações monetárias das obrigações tributárias, e não às provisões para fazer face aos tributos com exigibilidade suspensa.

A legislação foi alterada pela Lei 8.981/95, cujo art. 41 estabeleceu:

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.

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

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

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

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

§ 6º As contribuições sociais incidentes sobre o faturamento ou receita bruta e sobre o valor das importações, pagas pela pessoa jurídica na aquisição de bens destinados ao ativo permanente, serão acrescidas ao custo de aquisição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

A Lei 8.981/95 não revogou expressamente os arts. 7º e 8º da Lei n.º 8.541/92.

O art. 7º da Lei 8.541/92, no *caput*, instituiu o regime de caixa para as obrigações com tributos (tributos a pagar), e no § 1º estabeleceu o tratamento tributário para as provisões constituídas com base nas obrigações com tributos.

Ao dispor, no *caput* do art. 41, sobre a dedutibilidade no período de competência, revogou tacitamente o *caput* do art. 7º da Lei 8.541/92. Ao mesmo tempo, no § 1º do referido art. 41, manteve expressamente o tratamento tributário das provisões constituídas com base nas obrigações relativas aos tributos e contribuições não pagos por estarem com sua exigibilidade suspensa, tal como era previsto no § 1º do art. 7º da Lei 8.541/92.

Na realidade, a Lei 8.981/95 estabeleceu um regime que era um misto do previsto no DL 1.598/77 com o previsto na Lei 8.541/92. As despesas com tributos, ainda que não pagas por inadimplência (contas a pagar), seriam dedutíveis no período de ocorrência do respectivo fato gerador, e as provisões para pagamento de tributos (tributos com exigibilidade suspensa) seriam dedutíveis no período em que ocorresse o pagamento.

Esse também é o entendimento exposto por Hiromi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi, autores da obra - "Imposto de Renda das Empresas - Interpretação e Prática", atualizado até 20/01/2002, 27ª ed., São Paulo, Ed. Atlas, 2002 - , como se verifica às págs. 294 e 295, do Capítulo "Tributos e Multas - Dedutibilidade", Seção "Tributos com Exigibilidade Suspensa":

“O § 1º do art. 41 da Lei n.º 8.981/95 não manteve a mesma redação do revogado art. 8º da Lei n.º 8.541/92 por ter sido eliminada a expressão *sua respectiva atualização monetária e as multas, juros e outros encargos*. Entendemos que esses acréscimos legais, por serem meros acessórios, seguem a dedutibilidade do principal.

(...)

Não se tratando de despesas incorridas, a reserva de valores lançados na escrituração contábil nada mais representa que mera provisão. (...)” (grifou-se)”

Portanto, na vigência da Lei 8.981/95, a situação pode assim ser sintetizada:

3. Não pagamento por mera inadimplência:
  - 3.1. Principal (valor original do tributo)
    - 3.1.1. natureza: contas a pagar
    - 3.1.2. IRPJ : dedutível > Lei 8.981/95, art. 41, *caput*
    - 3.1.3. CSLL: dedutível > DL 1.598/77, art. 16 c.c art. 2º da Lei 7.689/88.
  - 3.2. Juros:
    - 3.2.1. natureza : contas a pagar
    - 3.2.2. IRPJ : dedutível > DL 1.598/77, art. 17 (despesas financeiras)
    - 3.2.3. CSLL : dedutível > DL 1.598/77, art. 17 c.c art. 2º da Lei 7.689/88.
4. Não pagamento por estar com a exigibilidade suspensa:
  - 4.1. Principal (valor original do tributo)
    - 4.1.1. natureza: provisão
    - 4.1.2. IRPJ : indedutível > Lei 8.981/95, art. 41, § 1º
    - 4.1.3. CSLL: indedutível > art. 2º da Lei 7.689/88, com a redação dada pela Lei 8.034/90, c.c. Lei 8.981/95, art. 41, § 1º
  - 4.2. Juros:
    - 4.2.1. natureza: provisão
    - 4.2.2. IRPJ : indedutível > Lei 8.981/95, art. 41, § 1º
    - 4.2.3. CSLL: indedutível > art. 2º da Lei 7.689/88, com a redação dada pela Lei 8.034/90, c.c. Lei 8.981/95, art. 41, § 1º

Essas minhas razões para negar provimento ao recurso.

Pelo exposto, não há como acolher os argumentos de defesa.

MULTA DE OFÍCIO (ISOLADA) SOBRE O IMPOSTO POSTERGADO

Trata-se da multa isolada lançada em razão da exclusão de valores correspondentes a tributos discutidos judicialmente em determinados períodos, os quais foram adicionados posteriormente, tendo, por decorrência, ocorrido a redução indevida da base de cálculo dos recolhimentos mensais pos estimativa.

Foi lavrado o presente auto de infração, com a exigência da multa isolada, tendo em vista o recolhimento após o vencimento do prazo legal, sem a inclusão da respectiva multa de mora.

Porém, com a edição da Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, que deu nova redação ao artigo 44 da Lei nº 9.430/96, deixou de existir a previsão legal para a aplicação da multa isolada no caso em apreço, conforme se depreende da leitura daquele texto legal:

MP nº 351, de 22/01/2007, artigo 14, *verbis*:

Art. 14. O art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

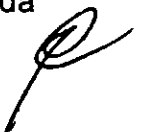
I - de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de cinquenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Considerando a revogação do inciso I, do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que previa a exigência da multa isolada de 75%, no caso do recolhimento em atraso de tributo som a inclusão da multa de mora, face ao princípio da



PROCESSO Nº. : 16327.004079/2002-75  
ACÓRDÃO Nº. : 101-96.008

retroatividade benigna, consagrado no artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN, é cabível a exoneração da multa isolada sempre que se constatar que o lançamento decorreu da falta de inclusão da multa moratória por ocasião do recolhimento de tributo em atraso.

#### MULTA DE OFÍCIO - SUCESSÃO

A recorrente argumenta ainda, a inaplicabilidade da multa de ofício, tendo em vista a ocorrência de sucessão, pois houve a incorporação da empresa fiscalizada, caso em que se aplica o artigo 132 do CTN.

Como bem exposto no Termo de Verificação Fiscal (fls. 25/38), o contribuinte Unibaco Leasing S/A Arrendamento Mercantil, inscrito no CNPJ sob n. 34.120.899/0001-06, em 29 de junho de 2001, se fez incorporar pela empresa Bandeirantes S/A Arrendamento Mercantil, inscrita no CNPJ sob n. 44.071.785/0001-69, e no mesmo ato, alterou sua razão social para Unibanco Leasing S/A Arrendamento Mercantil, conforme documentos anexos aos autos.

No presente caso, o auto de infração foi lavrado contra a mesma empresa que praticou a irregularidade fiscal, ou seja, a própria recorrente Unibanco Leasing S/A Arrendamento Mercantil, cujo efeito da incorporação decorreu apenas da alteração do CNPJ, sendo inaplicável no caso, o artigo 132 do CTN, visto que a autuação se deu na mesma empresa que resultou após a incorporação.

Mantenho, portanto, a multa de ofício aplicada.

#### JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Na peça recursal, a contribuinte insurge-se também contra a exigência de juros moratórios com base na taxa SELIC, incidentes sobre a multa de ofício.

PROCESSO Nº. : 16327.004079/2002-75  
ACÓRDÃO Nº. : 101-96.008

Esta matéria já foi apreciada por esta Câmara, em sessão de 03/12/2003, no Acórdão nº 101-94.441, relatora a ilustre Conselheira Sandra Maria Faroni, assim ementado:

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.** Acolhem-se os embargos de declaração para deixar claro que, na execução do acórdão, os juros de mora à taxa selic só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada. Sobre a multa podem incidir juros de mora à taxa de 1% ao mês, contados a partir do vencimento do prazo para impugnação.

Peço vênia para tomar minhas as palavras da Conselheira Sandra Faroni, que, com muita objetividade, manifestou-se a respeito da inaplicabilidade da taxa SELIC para a exigência dos juros moratórios sobre a multa de ofício:

"O art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, ressalvando apenas a pendência de consulta formulada dentro do prazo legal para pagamento do crédito. O § 1º do mesmo artigo determina que, se a lei não dispuser de forma diversa, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

No caso de multa por lançamento de ofício, seu vencimento dá-se no prazo de 30 dias contados da ciência do auto de infração. Assim, o valor da multa lançada, se não pago no prazo de impugnação, sujeita-se aos juros de mora.

As disposições legais que tratam dos juros de mora são as seguintes:

Lei 8.383/91

Art. 59. Os tributos e contribuições administrados pelo Departamento da Receita Federal, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de vinte por cento e a juros de mora de um por cento ao mês-calendário ou fração, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.

Lei 8.981/95

Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;



Lei 9.065/95

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente. ( Obs. A alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei 8.847/94 e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei 8.981/95 referem-se a juros sobre parcelamentos).

Lei 9.430/96

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.

Como se vê, só há dispositivo legal autorizando a cobrança de juros de mora à taxa SELIC sobre a multa no caso de lançamento de multa isolada, não porém quando ocorrer a formalização da exigência do tributo acrescida da multa proporcional. Nesse caso, só podem incidir juros de mora à taxa de 1%, a partir do trigésimo dia da ciência do auto de infração, conforme previsto no § 1º do art. 161 do CTN

Pelas razões expostas, voto no sentido de acolher os embargos e re-ratificar o Acórdão 101-93.953, de 19 de setembro de 2002, para dar provimento parcial ao recurso apenas para declarar que sobre a multa lançada não incidem juros à taxa SELIC, por falta de previsão legal, podendo incidir juros de 1% ao mês, com base no § 1º do art. 161 do CTN."

Diante do exposto, é de se prover o presente item, deixando claro que, na execução do acórdão, sobre a multa aplicada podem incidir juros de mora contados a partir do vencimento do prazo para impugnação, os quais, por falta de previsão legal específica, não poderão ser calculados à taxa SELIC, devendo ser aplicada a previsão contida no CTN, ou seja, a taxa de 1% ao mês.

JUROS DE MORA – TAXA SELIC

PROCESSO Nº. : 16327.004079/2002-75  
ACÓRDÃO Nº. : 101-96.008

Com relação aos juros moratórios exigidos com base na taxa SELIC, referida matéria foi objeto de súmula deste Primeiro Conselho de Contribuintes (Súmula nº 04 do 1º CC), conforme publicação no DOU, Seção 1, dos dias 26, 27 e 28/06/2006, conforme abaixo:

Súmula 1º CC nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

### CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso ex officio e, quanto ao recurso voluntário, rejeitar as preliminares e dar provimento parcial para excluir a multa isolada e reduzir os juros moratórios sobre a multa de ofício para 1% ao mês.

Brasília (DF), em 01 de março de 2007

  
PAULO ROBERTO CORTEZ 

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro CAIO MARCOS CANDIDO, Relator.

A E. Primeira Câmara entendeu, por maioria de seus membros, ao contrário do entendimento do Ilustre Conselheiro Relator, pelo provimento parcial do recurso voluntário no sentido do não cabimento de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada.

Entendeu o Relator do voto vencido que sobre a multa de ofício aplicada incidiria juros de mora de 1% ao mês na forma do artigo 161 do CTN, por falta de previsão legal para aplicação dos juros de mora com base na taxa SELIC.

Reproduzo excerto daquele voto condutor:

Peço vênia para tornar minhas as palavras da Conselheira Sandra Faroni, que, com muita objetividade, manifestou-se a respeito da inaplicabilidade da taxa SELIC para a exigência dos juros moratórios sobre a multa de ofício:

"O art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, ressalvando apenas a pendência de consulta formulada dentro do prazo legal para pagamento do crédito. O § 1º do mesmo artigo determina que, se a lei não dispuser de forma diversa, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

No caso de multa por lançamento de ofício, seu vencimento dá-se no prazo de 30 dias contados da ciência do auto de infração. Assim, o valor da multa lançada, se não pago no prazo de impugnação, sujeita-se aos juros de mora.

As disposições legais que tratam dos juros de mora são as seguintes:

(...)

Como se vê, só há dispositivo legal autorizando a cobrança de juros de mora à taxa SELIC sobre a multa no caso de lançamento de multa isolada, não porém quando ocorrer a formalização da exigência do tributo acrescida da multa proporcional. Nesse caso, só podem incidir juros de mora à taxa de 1%, a partir do trigésimo dia da ciência do auto de infração, conforme previsto no § 1º do art. 161 do CTN

Pelas razões expostas, voto no sentido de acolher os embargos e re-ratificar o Acórdão 101-93.953, de 19 de setembro de 2002, para dar provimento parcial ao recurso

apenas para declarar que sobre a multa lançada não incidem juros à taxa SELIC, por falta de previsão legal, podendo incidir juros de 1% ao mês, com base no § 1o do art. 161 do CTN."

Diante do exposto, é de se prover o presente item, deixando claro que, na execução do acórdão, sobre a multa aplicada podem incidir juros de mora contados a partir do vencimento do prazo para impugnação, os quais, por falta de previsão legal específica, não poderão ser calculados à taxa SELIC, devendo ser aplicada a previsão contida no CTN, ou seja, a taxa de 1% ao mês.

Entendo caber razão à recorrente quanto à não aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, nem mesmo no percentual de 1%. Reproduzo parte dos argumentos de defesa esposados pela recorrente.

O artigo 139 do CTN estabelece que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Já o artigo 113 do CTN estatui que a obrigação tributária pode ser principal (de pagar tributo ou penalidade pecuniária) ou acessória (de fazer), sendo que a obrigação acessória "pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária", nos termos do parágrafo 3º do citado artigo 113.

Assim, a penalidade pecuniária que se converte em obrigação principal é exatamente aquela que decorre da inobservância da obrigação acessória.

É somente sobre esta penalidade, que por si só consubstancia (ou se converteu em) obrigação principal, que se não integralmente paga no respectivo vencimento podem incidir os juros de mora, seja de 1% ao mês com base no art. 161 do CTN, seja com base na taxa SELIC como atualmente previsto no artigo 43 da Lei nº 9.430/1996.

Portanto, sobre a penalidade incidente pelo não pagamento da obrigação principal, exigida conjuntamente com o tributo não pago, não pode incidir juros moratórios, posto que se já estivesse incluída na expressão "crédito" sobre o

qual incidem os juros de mora previstos no artigo 161 do CTN, não haveria razão alguma para a ressalva final constante do mesmo dispositivo, no sentido de que esta incidência de juros se dá "sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis".

Corroborar tal entendimento o voto condutor do ilustre Conselheiro Antônio Zomer, nos autos do recurso nº 125.436, que deu origem ao acórdão 202 - 16.397:

Restaria, por derradeiro, a possibilidade de aplicação, sobre as multas de ofício não pagas no vencimento, dos juros previstos no artigo 161 do Código Tributário Nacional, que assim determina:

(...)

Entretanto, nem aqui a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício encontra guarida. Isto porque a redação do art. 161 do CTN permite inferir que o termo crédito nele referido não engloba o tributo e a multa de ofício, mas apenas o tributo, pois se assim não fosse, deixaria de ter sentido a expressão "sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis" que aparece logo depois da previsão dos juros sobre o crédito. Se a multa de ofício está contida no termo crédito, de que penalidade estaria tratando a parte final do art. 161 do CTN?

A conclusão a que chego, mais uma vez, é que o CTN também não buscou regular a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

Pelo quê, entendo não ser cabível a cobrança de juros moratórios, à taxa de 1% ao mês, sobre a multa de ofício imposta no lançamento.

Brasília (DF), 01 de março de 2007.

  
CAIO MARCOS CANDIDO