



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

Processo n° 16643.000087/2009-36
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-002.406 – 1ª Turma
Sessão de 16 de agosto de 2016
Matéria Dedução de Tributos com Exigibilidade Suspensa
Recorrente TAM LINHAS AÉREAS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito: i) quanto à dedução de tributos com exigibilidade suspensa, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento; e ii) quanto aos juros de mora sobre multa de ofício, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa e Luís Flávio Neto, que lhe deram provimento nesta parte.

Documento assinado digitalmente conforme ~~(documento assinado digitalmente)~~

Autenticado digitalmente em 23/09/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 23/09/2016

16 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADA

○

Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Marcos Aurelio Pereira Valadão – *Presidente em exercício.*

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal De Araujo - *Relator.*

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO (Presidente em Exercício), ANDRE MENDES DE MOURA, ADRIANA GOMES REGO, RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, MARCOS ANTÔNIO NEPOMUCENO FEITOSA, LUIS FLÁVIO NETO, CRISTIANE SILVA COSTA.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela contribuinte acima identificada, fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), pelo qual a contribuinte alega divergência de interpretação da legislação tributária quanto (1) à incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre o valor de tributos que se encontram com a exigibilidade suspensa por força de decisão judicial, e também quanto (2) à incidência de juros de mora, quaisquer que sejam eles, sobre a multa de ofício.

A recorrente insurgiu-se contra o Acórdão nº 1301-00.794, de 17/01/2012, por meio do qual a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiu, relativamente às matérias acima mencionadas, negar provimento a recurso voluntário anteriormente apresentado.

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade, negar provimento ao recurso de ofício e, por maioria, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Conselheiro Relator. Vencidos os Conselheiros Valmir Sandri e Diniz Raposo no ponto relativo à dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa da base da CSLL.

No recurso especial, a contribuinte afirma que o acórdão recorrido deu à legislação tributária interpretação divergente da que foi dada em outros processos, relativamente (1) à incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre o valor de tributos que se encontram com a exigibilidade suspensa por força de decisão judicial, e (2) à incidência de juros de mora, quaisquer que sejam eles, sobre a multa de ofício.

Para o processamento do recurso, ela desenvolve os argumentos descritos abaixo:

FATOS

- o presente processo decorre de auto de infração mediante o qual a fiscalização pretende exigir da ora recorrente a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ("CSL") que deixou de ser recolhida nos períodos-base de 2004 a 2007, em decorrência da dedução de valores que supostamente possuiriam características de provisões, aplicando-se o disposto no inciso I do art. 13 da Lei n. 9249, de 26.12.1995;

- o acórdão recorrido acabou atribuindo interpretação ao inciso I do art. 13 da Lei n. 9249, no que concerne ao conceito de provisão para fins de aplicação da limitação à dedução de valores à base de cálculo da CSLL, bem como ao art. 61 da Lei n. 9430, de 27.12.1996, no que concerne à exigência dos juros sobre a multa, de forma conflitante com a interpretação dada pelos acórdãos paradigma ora colacionados;

PREQUESTIONAMENTO

- cabe ressaltar ter sido o conceito de provisão empregado pela lei matéria discutida desde a impugnação apresentada pela ora recorrente ao auto de infração originário do presente processo (pg. 04 à 08 da impugnação), a qual foi, posteriormente, devidamente apreciada pela DRJ por meio do acórdão n. 15-24578, de 18.8.2010 (fls. 320 à 321 verso). Tal matéria foi objeto de recurso voluntário (pg. 04 à 12 do recurso voluntário) e expressamente analisada pelo acórdão ora recorrido;

- de igual forma, a questão acerca da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício encontra-se prequestionada, tendo sido argüida no recurso voluntário (pg. 15 a 18) e expressamente analisada pelo acórdão recorrido;

DIVERGÊNCIA

- com relação ao conceito de provisão para fins de aplicação do inciso I do art. 13 da Lei n. 9249, o acórdão recorrido entendeu que os tributos com a exigibilidade suspensa por força de medida judicial, nos termos do disposto no art. 151 do Código Tributário Nacional, enquadrar-se-iam nesse conceito, não podendo ser deduzido da base de cálculo da CSLL, uma vez que não possuiriam os valores em questão a certeza e a liquidez necessária para dedução da base de cálculo da referida contribuição;

- em sentido contrário, a 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do acórdão n. 1401-00058, de 17.6.2009, ora trazido como paradigma, entendeu que os tributos com a exigibilidade suspensa por força de medida judicial não possuem características de provisão, sendo obrigações legais e, portanto, dedutíveis da base de cálculo da CSLL, *in verbis*:

"Tenho para mim ser muito claro que o fato de se ingressar com ação judicial contra certa lei tributária ou contra a legalidade de uma obrigação tributária, mesmo que esta se encontra com sua exigibilidade suspensa, não transforma o passivo representativo de obrigação líquida e certa (contas a pagar), em obrigação incerta ou certa mas ilíquida (provisão).

É certo, portanto, que a obrigação tributária com exigibilidade suspensa, por ex., por liminar ou tutela antecipada, não representa contabilmente uma provisão, mas um contas a pagar. É ainda obrigação certa e líquida: para falar "didaticamente", o passivo registrado passa a representar uma obrigação incerta, somente com o trânsito em julgado favorável ao contribuinte. Disse "didaticamente", pois, por óbvio que ai e nesse momento o passivo deixa de representar obrigação: não há mais esse passivo, que então será revertido; não há obrigação a ficar registrada a partir de então."

- na mesma linha de entendimento, a 3ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do acórdão n. 1103-00261, de 6.7.2010, trazido como segundo paradigma sobre a matéria, assim decidiu conforme trecho da ementa proferida abaixo transcrito:

TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa - DEDUTIBILIDADE
Provisão passiva representa uma obrigação incerta, ou certa mas ilíquida. O ato legal, a lei, tem presunção de constitucionalidade e de legitimidade. A obrigação *ex lege* tributária desfruta desse atributo e só com o trânsito em julgado favorável ao contribuinte têm-se derruídas a certeza e a liquidez: obrigação tributária com exigibilidade suspensa não traduz contabilmente uma provisão, mas um contas a pagar - diversamente, por ex., de um passivo relativo a uma reclamação trabalhista ainda em curso. As interpretações literal, lógica e sistemática conduzem à exegese e que as despesas com tributos com exigibilidade suspensa permanecem dedutíveis, para a determinação da base de cálculo da CSLL."

- não obstante a similitude fática entre a hipótese vertente, examinada pelo acórdão recorrido, e as hipóteses analisadas pelos acórdãos paradigmas, qual seja, a possibilidade de dedução da base de cálculo da CSLL dos tributos cuja exigibilidade encontra-se suspensa por força de decisão proferida em sede de ação judicial, nos termos do art. 151 do

Código Tributário Nacional, aquela decisão consolidou entendimento em sentido diametralmente oposto ao firmado por estas;

- realmente, restou consignado o entendimento, no acórdão recorrido, de que tais valores possuem natureza de provisões, uma vez que careceriam dos elementos da certeza e da liquidez e, portanto, não seriam dedutíveis da base de cálculo da CSLL;

- por sua vez, de acordo com os acórdãos paradigma, os valores em questão possuem natureza de obrigação legal, em virtude da presunção de legitimidade e de constitucionalidade da lei, representando uma obrigação certa e líquida e, portanto, um passivo que deve ser reconhecido como dedutível da base de cálculo da contribuição em comento;

- há, pois, inegável dissonância entre a orientação exarada pelo acórdão recorrido e a manifestada pelos acórdãos paradigmas a propósito do mesmo assunto, o que denota, sem sombra de dúvidas, o cabimento do presente recurso de divergência nesta parte;

- no tocante à questão da não incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício, o acórdão recorrido entendeu ser cabível a incidência dos juros sobre a multa, em virtude da aplicação do disposto no art. 61 da Lei n. 9430, de 27.12.1996, bem como do art. 161 c/c art. 139, ambos do Código Tributário Nacional;

- diferentemente, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no acórdão n. 9101-00722, de 8.11.2010, trazido aos autos, de igual forma, como paradigma, em atenção à aplicação da taxa Selic, assim complementou:

"Em outras palavras a regra veiculada pelo art. 61 da Lei nº. 9.430/96 refere-se à incidência de acréscimos moratórios sobre 'débitos decorrentes de tributos e contribuições', sendo certo que a penalidade pecuniária não decorre de tributo ou contribuição, mas do descumprimento do dever legal de declará-lo e/ou pagá-lo, de onde se extrai a conclusão de ser inaplicável os juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício."

- restou consignado na ementa do mencionado acórdão:

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

- como se vê, o acórdão recorrido entendeu pela possibilidade de incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício, nos termos do disposto no art. 61 da Lei n. 9430, enquanto o acórdão paradigma enveredou no sentido da inexistência de legislação apta a permitir a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício, incidindo apenas sobre o valor do tributo, restando, assim, evidenciada a divergência de orientações sobre a mesma questão;

- é evidente, portanto, a divergência entre o entendimento firmado no acórdão recorrido e os arestos paradigma acima transcritos, a revelar o cabimento do recurso de divergência em tela, ao qual deverá ser dado provimento pelas razões abaixo demonstradas;

MÉRITO

TRIBUTOS COM A EXIGIBILIDADE SUSPensa - DEDUTIBILIDADE DA CSLL

- o ponto central de discussão neste processo gira em torno da possibilidade de dedução da base de cálculo da CSLL do valor dos tributos cuja exigibilidade encontra-se suspensa por força de decisão judicial proferida, nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, em especial em atenção ao disposto no art. 13 da Lei n. 9249;

- a análise desse dispositivo legal evidencia que, salvo as exceções previstas em lei, para fins de apuração das bases de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) e da CSLL, não se admite a dedução de qualquer provisão. Desse modo, para solucionar este litígio, é imprescindível determinar qual o seu conceito;

- assim, importa para o deslinde do presente caso, compreender o conceito e a amplitude do termo provisão utilizado pelo mencionado dispositivo legal, a fim de identificar se os tributos com a exigibilidade suspensa possuem ou não natureza de provisão;

O CONCEITO DE PROVISÃO

- segundo o inciso I do art. 13 da Lei n. 9249/95, os valores que possuem a natureza de provisão não devem ser deduzidos do lucro real, nem do resultado do exercício, que corresponde ao lucro líquido. Se tais valores forem creditados ao resultado contábil, devem eles ser adicionados às bases de cálculo do IRPJ e da CSL, sob pena de reduzir, indevidamente, o resultado tributável da pessoa jurídica;

- contudo, o referido dispositivo legal não conceitua o que é uma provisão. Aliás, o seu conceito não se encontra expresso em qualquer norma, apesar de ser mencionado em alguns artigos da Lei n. 6.404, de 15.12.1976, mais especificamente nos que tratam das demonstrações financeiras das sociedades por ações;

- no contexto da lei comercial, que se pauta na ciência contábil, o vocábulo provisão envolve a idéia de riscos, representando as expectativas de perdas de ativos ou de valores que as sociedades poderão ter que desembolsar, mas que não se traduzem em obrigações existentes;

- outro não é o conceito que deve ser considerado na interpretação da legislação tributária, em especial do inciso I do artigo 13 da Lei n. 9249/95, por força do disposto no art. 11, inciso I, alínea "a", da Lei Complementar n. 95, de 26.2.1998;

- como já dito, não há norma legal definindo o significado da palavra "provisão", inserta no inciso I do art. 13 da Lei n. 9249/95. Sendo assim, tratando-se de conceito próprio da ciência contábil, deve ela ser compreendida de acordo com o sentido que essa ciência lhe confere;

- na contabilidade, o elemento que caracteriza as provisões, distinguindo-as das obrigações propriamente ditas, é a incerteza, de modo que, em última análise, as provisões representam obrigações incertas, quanto à sua existência ou ao seu valor, sendo este o conceito que deve ser considerado na interpretação da legislação tributária;

- o respeitado tributarista Bulhões Pedreira afirma que "as provisões correspondem ao registro de obrigações que ainda não existem para a empresa, nem mesmo de

modo condicional, mas que provavelmente, ou possivelmente, virão a nascer. É registro de risco, e não de obrigação existente";

- aplicando-se os conceitos acima expostos à situação "*sub judice*", verifica-se que as obrigações tributárias não se enquadram no conceito de provisões. Isso porque a obrigação de pagar tributos deriva diretamente da lei, constituindo-se no momento em que ocorre o seu fato gerador;

- foi exatamente nesse sentido o entendimento manifestado nos acórdãos paradigmas n. 1401-00058 e n. 1103-00261;

- verificada a materialização da situação descrita na lei, como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação tributária, nasce para o sujeito passivo o dever de recolher, aos cofres públicos, o crédito tributário. Outrossim, o não recolhimento do tributo por ele devido, não lhe retira a natureza de um passivo, de uma obrigação a pagar, que não se confunde com provisão;

- pelo regime de competência (*accrual basis*), ou regime econômico, que se contrapõe ao regime de caixa (*cash basis*), a liquidação financeira de um passivo é irrelevante para fins de determinar a dedutibilidade de seu valor. Desse modo, em princípio, as despesas correspondentes às obrigações das pessoas jurídicas devem ser registradas, contabilmente, no momento em que incorridas, e não na data de seu pagamento;

- sendo assim, os créditos tributários, ainda que estejam com a sua exigibilidade suspensa por força de provimentos jurisdicionais, não se amoldam ao conceito de provisão, pois este conceito não alcança obrigações existentes. Por conseguinte, o inciso I do art. 13 da Lei n. 9249/95 não impede a dedução de tributos, mesmo dos que estão com a exigibilidade suspensa, em virtude de tutelas de urgência concedidas pelo Poder Judiciário;

- o fato de a recorrente não ter efetuado o recolhimento de determinadas exações tributárias, por estar discutindo, em juízo, a legitimidade de sua cobrança, não lhes retira a natureza jurídica de obrigações existentes, ou seja, de passivos a pagar, que representam despesas efetivas, não provisões;

- ademais, não se deve perder de vista que, por força do disposto no parágrafo 3º do art. 177 da Lei n. 6404/76, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) detêm a competência para expedir normas regulamentando as demonstrações financeiras ("As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, e serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na mesma comissão");

- pois bem. Nos períodos abrangidos pelo lançamento tributário, que deu origem a este processo administrativo, vigia a Deliberação CVM n. 489, de 3.10.2005, que aprovou e tornou obrigatório para as companhias abertas a observância do Pronunciamento do IBRACON NPC n. 22 sobre provisões, passivos, contingências passivas e contingências ativas;

- o item 4 do Anexo II dessa deliberação analisa, justamente, a situação em análise, exarando o entendimento de que se trata de obrigação legal, e não de uma provisão;

- a Comissão de Valores Mobiliários, dentro de sua competência regulamentar, e em consonância com o conceito legal de provisão acima exposto, determinou

que as obrigações tributárias, que são objeto de questionamentos judiciais, devem ser reconhecidas como uma obrigação legal, e não como uma provisão;

- a controvérsia instaurada neste processo administrativo não diz respeito à situação em que a legislação tributária possui critérios para a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL conflitantes com os constantes em ato normativo da Comissão de Valores Mobiliários,

- pelo contrário. Discute-se, nos autos deste processo administrativo, a abrangência de uma norma fiscal, inciso I do art. 13 da Lei n. 9249/95, que "importou" conceito contábil, constante na legislação comercial, sem modificá-lo. Conceito este dado pela Deliberação CVM n. 489/95, o qual deve ser observado pelo intérprete e aplicador da lei tributária;

- evidencia-se que o conceito de provisão se contrapõe ao de obrigação existente. Enquanto nestas há o registro de obrigações "nascidas" e determinadas, ainda que não efetivamente pagas pela pessoa jurídica, naquelas deve-se registrar os riscos de determinada obrigação, ainda não existente, vir a se concretizar;

- em sintonia com essa deliberação, os acórdãos paradigmas (n. 1401-00058 e n. 1103-00261), reconheceram que os tributos não pagos não possuem a natureza de provisão, ainda que não tenham sido recolhidos por estarem com a exigibilidade suspensa;

- há diversos outros precedentes do Conselho de Contribuintes e do E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no sentido de que os créditos tributários, não pagos por estarem com a exigibilidade suspensa, não possuem as características das provisões, sendo os respectivos valores dedutíveis da base de cálculo da CSL (ementas transcritas);

- ao contrário do que se verifica em outras situações de litígio, pendentes de solução junto ao Poder Judiciário, as obrigações tributárias são *ex lege*, isto é, decorrem de norma legal *stricto sensu*, que se reveste da presunção de constitucionalidade e de legitimidade. Assim, até que a sua inadequação ao ordenamento jurídico seja reconhecida judicialmente, a correspondente obrigação é líquida e certa, devendo ser cumprida pelo sujeito passivo, a não ser que este obtenha provimento judicial, desobrigando-o de seu dever;

- reforça essa afirmação o fato de que os agentes fiscais, em princípio, não fazem qualquer juízo de valor a respeito da adequação das normas legais e regulamentares ao ordenamento jurídico, limitando-se a cumpri-las, sob a alegação de que a sua atividade é vinculada, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional;

- ou seja, não apenas pela presunção de constitucionalidade das normas legais, mas também pela atitude dos agentes fiscais, que se atém aos textos legais e regulamentares, exigindo o seu cumprimento irrestrito por parte dos sujeitos passivos, por mais flagrante que seja o vício que os macule, é que as exações tributárias representam obrigações existentes, ainda que a sua exigibilidade se encontre suspensa, nos termos do art. 151, incisos IV e V, do Código Tributário Nacional;

- por essa razão, não encontra amparo no ordenamento jurídico o entendimento manifestado no acórdão recorrido de que os créditos tributários, com a exigibilidade suspensa, por força de tutela de urgência concedida em medida judicial,

representam provisões e, como tais, não podem ser deduzidas da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro;

- some-se a isso que essa conclusão pode ser confirmada pela interpretação histórica da legislação tributária, conforme restará demonstrado no próximo tópico deste recurso;

A INTERPRETAÇÃO HISTÓRICA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

- segundo Carlos Maximiliano, deve ser preferir a exegese de que resulte eficiente a providência legal ou válido o ato à que torne aquela sem efeito, inócua, ou este, juridicamente nulo;

- o entendimento de que os tributos com a exigibilidade suspensa são meras provisões retira s efeitos das normas insertas no art. 8º da Lei n. 8541, de 23.12.1992, e no parágrafo 1º do art. 41 da Lei n. 8981, de 201.1.1995, aplicáveis exclusivamente ao IRPJ, tornando-as inócuas;

- o art. 3º do Decreto-lei n. 1730, de 17.10.1979, prescreve que "na determinação do lucro real somente serão dedutíveis as provisões expressamente autorizadas pela legislação tributária". Ou seja, desde janeiro de 1980, as provisões somente podem ser deduzidas, da base de cálculo do IRPJ, se houver dispositivo legal neste sentido;

- em relação à dedutibilidade dos créditos tributários, para fins do IRPJ, quando do advento do Decreto-lei n. 1730/79, vigorava a norma legal prevista no art. 16 do Decreto-lei n. 1598, de 26.12.1977, segundo a qual os tributos eram dedutíveis no período-base em que ocorreu o seu fato gerador, se a pessoa jurídica apurasse os resultados pelo regime de competência, ou no do respectivo pagamento, caso o regime de apuração de resultado fosse o de caixa;

- essa regra perdurou até a Lei n. 8.541/92, que alterou o momento do reconhecimento das despesas com tributos, ao prescrever que "as obrigações referentes a tributos ou contribuições somente serão dedutíveis, para fins de apuração do lucro real, quando pagas" (art. 7º, "caput");

- coerentemente com essa norma, o art. 8º da Lei n. 8541/92 determinava que "serão consideradas como redução indevida do lucro real, de conformidade com as disposições contidas no art. 6º, § 5º, alínea b, do Decreto-Lei n. 1598, 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 esteia suspensa nos termos do art. 151 da Lei n. 5172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial em garantia";

- posteriormente, a sistemática da Lei n. 8.541/92 foi parcialmente alterada pela Lei n. 8.981/95 que, em seu art. 41, prescreve que "os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência". Outrossim, o parágrafo 1º desse artigo não admite a dedução dos tributos cuja exigibilidade esteja suspensa, nas hipóteses dos incisos II a IV do art. 151 do CTN;

- essa breve descrição da evolução legislativa é relevante, posto que a norma do art. 3º do Decreto-lei n. 1730/79, que permite apenas a dedução das provisões expressamente previstas na legislação tributária, para fins do imposto de renda, não foi alterada e permanecia em vigor quando das publicações das Leis n. 8541/92 e 8981/95;

- diante disso, se foram necessárias normas legais expressas (Lei n. 8541/92, art. 8º, e Lei n. 8981/95, art. 41, parágrafo 1º), para vedar a dedutibilidade dos tributos cuja exigibilidade estivesse suspensa, para fins de determinar o lucro real, não faz o menor sentido lógico sustentar que referidos tributos têm natureza de provisões, uma vez que, neste caso, a sua indedutibilidade decorreria do art. 3º do Decreto-lei n. 1730/79;

- vê-se, pois, que as alegações fiscais, bem como os argumentos contidos no v. acórdão recorrido, conduzem à conclusão de que a norma inserta no art. 8º da Lei n. 8541/92, repetida, posteriormente, no parágrafo 1º do art. 41 da Lei n. 8981/95, era inócua, pois a indedutibilidade das provisões já estava prevista no Decreto-lei n. 1730/79. Por conseguinte, não se pode admitir como válido o entendimento manifestado no acórdão recorrido, em face das regras de interpretação dos textos legais, acima referidas, pois, em última análise, isso implicaria reconhecer a existência de não apenas palavras inúteis na lei, mas dispositivos legais inteiros;

- se para fins de determinação do lucro real existem regras específicas, prevendo a indedutibilidade de tributos que estão com a exigibilidade suspensa, conclui-se que os respectivos lançamentos contábeis não se revestem das características de provisão. Logo, não se lhes aplica o disposto no inciso I do art. 13 da Lei n. 9249/95;

- de fato, a edição de nova norma (tal como ocorreu com a edição da Lei n. 8.541/92, art. 8º, e Lei n. 8981/95, art. 41, parágrafo 1º) evidencia que, anteriormente à sua vigência, não havia norma legal que vedasse a dedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa para fins de apuração do lucro real, isto é, que o termo "provisão" veiculado pelo art. 3º do Decreto-lei n. 1730/79 não abarcava os tributos com exigibilidade suspensa;

- a introdução de dispositivo legal novo no direito positivo vigente é sinal concreto de que, antes dele, não havia a ordem legal dele emanada;

- é interessante notar que a lei nova, embora em regra produza efeitos para o futuro, presta-se também para interpretar a ordem jurídica do passado, por meio da confrontação dos dispositivos de ambas e da verificação de que a nova lei modificou o ordenamento;

- ou seja, a lei nova traduz a existência de um comando para o futuro e, igualmente, a inexistência de idêntico comando para o passado;

- no caso dos autos, a edição de nova norma (Lei n. 8.541/92, art. 8º, e Lei n. 8.981/95, art. 41, parágrafo 1º) evidencia que, anteriormente à sua vigência, não havia norma legal que vedasse a dedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa para fins de apuração do lucro real, isto é, que o termo "provisão", veiculado pelo art. 3º do Decreto-lei n. 1730/79, não abarcava os tributos com exigibilidade suspensa;

- na mesma linha de raciocínio, se para fins de apuração do lucro real os tributos cuja exigibilidade encontra-se suspensa por força de medida judicial não possuem natureza de provisão, tendo sido necessária a introdução no ordenamento de uma norma

expressa veiculando a impossibilidade da dedução de tais valores para fins de apuração do lucro real, de igual forma, para apuração da base de cálculo da CSLL, faz-se necessária a edição de norma legal expressa nesse sentido, o que, repita-se, não existe no ordenamento jurídico pátrio;

- aliás, nesse contexto, não se pode aplicar o art. 50 da Instrução Normativa SRF n. 390, de 30.1.2004, sequer para reforçar o entendimento da d. fiscalização tal como consignado no acórdão recorrido, o qual reproduz norma específica da legislação do imposto de renda (Lei n. 8.981/95, art. 41), determinando que os tributos, cuja exigibilidade esteja suspensa em virtude de concessão de tutela de urgência em medida judicial, não são dedutíveis da base de cálculo da CSLL;

- isso porque, ao se analisar a sistemática das leis que tratam do IRPJ e da contribuição social em foco, verificar-se-á que as regras direcionadas ao lucro real são distintas das dirigidas ao lucro líquido, sendo que, quando o legislador pretendeu conferir o mesmo tratamento perante esses tributos, ele o fez expressamente;

- não por outra razão, a jurisprudência administrativa pacificou-se no sentido de que as regras legais, que regulam a incidência do imposto de renda, a princípio, não são auto-aplicáveis na determinação da base de cálculo da CSLL;

- desse modo, é evidente a ilegalidade do art. 50 da Instrução Normativa SRF n. 390/04 que, sob o pretexto de regulamentar a apuração e o pagamento da CSLL, pretendeu introduzir limites à dedutibilidade de tributos não constantes na lei, descumprindo, assim, a sua função meramente interpretativa;

- ademais, não se pode negar que, ao assim proceder, o então Sr. Secretário da Receita Federal reconheceu que os tributos que estão com a exigibilidade suspensa não possuem a natureza de provisão. Isso porque, se ele entendesse que os respectivos valores devessem ser contabilizados com tal, o dispositivo regulamentar em foco seria inócuo, visto que a indedutibilidade das provisões se encontra expressamente prevista no art. 45 daquela mesma instrução normativa;

- dessa forma, resta demonstrado que as despesas com tributos com a exigibilidade suspensa não se enquadram no conceito técnico de provisão, ao contrário do pretendido pelo v. acórdão recorrido, não havendo qualquer impedimento legal à sua dedutibilidade, sendo, por conseguinte, improcedente a acusação fiscal objeto de análise do presente processo administrativo;

A NÃO INCIDÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

- nos exatos termos decididos no acórdão paradigma, consoante se passa a demonstrar, não é cabível a aplicação de juros sobre a multa de ofício, quaisquer que sejam eles, o que impõe o provimento do presente recurso;

- a legislação que rege a matéria foi sendo alterada ao longo do tempo, de forma que, em determinados períodos, havia a previsão de incidência de juros sobre as penalidades não recolhidas e, em outros períodos, não existia qualquer disposição nesse sentido;

- a norma do art. 16 do Decreto-lei n. 2323, de 26.2.1987, ao determinar a incidência de juros de mora sobre débitos para com a Fazenda Nacional, referia-se aos débitos "de qualquer natureza", e durante a sua vigência era possível a cobrança de juros sobre o valor do principal e também sobre as multas;

- com fundamento nesse decreto-lei, foi baixada a Portaria MF n. 370, de 23.12.1988, a qual determinava expressamente que os juros de mora deveriam incidir sobre a multa de ofício;

- posteriormente, a atualização de débitos tributários administrados pela SRF passou a ser regida pelo art. 54 e seu parágrafo 2º, da Lei n. 8383, de 30.12.1991;

- a partir desse dispositivo a Portaria MF n. 370/88 já não mais possuía fundamento legal, uma vez que estava claro no parágrafo 2º que os juros incidiam sobre "tributo ou contribuição", que não se confundem com as penalidades;

- é que, muito embora as penalidades componham o crédito tributário, não possuem elas a natureza jurídica de tributos, face à definição contida no art. 3º do Código Tributário Nacional;

- essa sistemática esteve em vigor até a edição da Medida Provisória n. 1542-18, de 16.1.1997, e suas posteriores reedições, já que a citada medida provisória passou a prever a incidência de juros de mora sobre "débitos de qualquer natureza", apurados até 31.12.1994;

- destarte, a partir de 1997, todos débitos federais, inclusive as multas, ainda pendentes de pagamento, apurados até 31.12.1994, puderam sofrer a incidência de juros de mora;

- por outro lado, no que se refere aos débitos apurados a partir de janeiro de 1995, a lei federal que tratou da respectiva atualização foi a Lei n. 8.981, de 20.1.1995 (art. 84);

- diferentemente daquilo que previram a Medida Provisória n. 1.542-18 e o Decreto-lei n. 2.323/87, a Lei n. 8.981, tal como o fizera a Lei n. 8.383, referiu-se a "tributos e contribuições";

- a Lei n. 8.981 vigorou até edição da Lei n. 9.430, de 27.12.1996, a qual tratou inteiramente da atualização de créditos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal. A respeito da incidência de juros de mora, confira-se o que dispuseram o art. 61 e o seu parágrafo terceiro, *in verbis*:

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

(...)

Parágrafo 3º - Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o parágrafo 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 pode observar, a incidência de juros passou a ocorrer sobre os "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal";

- portanto, conclui-se que no regime da Lei n. 9430 somente os débitos decorrentes de tributos e contribuições é que estão sujeitos à incidência de juros de mora;

- e como a multa não possui natureza de tributo, nos termos do já citado art. 3º do Código Tributário Nacional, neste regime, ainda em vigor, não cabe a incidência de juros sobre ela;

- a Lei n. 9430, quando pretendeu autorizar a exigência de juros sobre a multa decorrente de lançamento *ex officio*, o fez de forma expressa e específica. Trata-se do art. 43 e do seu parágrafo único, que prevêem a incidência de juros moratórios sobre as multas isoladas;

- este é mais um fundamento que permite concluir que não há previsão legal para a cobrança de juros de mora sobre a multa lançada proporcionalmente a tributo, e em conjunto com este, como é o caso *sub judice*, de multa não isolada proporcional ao principal da CSLL;

- sobre a falta de amparo legal para incidência de juros moratórios sobre as multas de ofício, merece destaque a declaração de voto da Conselheira Sandra Faroni nos embargos de declaração, no recurso n. 128.490, após citar a evolução da legislação ordinária acerca da matéria e analisar a Lei n. 9430, que diz:

"Como se vê, só há dispositivo legal autorizando a cobrança de juros sobre a multa de mora à taxa Selic sobre a multa no caso de lançamento da multa isolada, não porém quando ocorrer a formalização da exigência do tributo acrescida de 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 o disposto no parágrafo 1º do art. 161, do CTN."

- a ilustre relatora, a despeito de reconhecer a inexistência de previsão legal para incidência de juros sobre a multa, aplicou supletivamente o art. 161, parágrafo 1º, do Código Tributário Nacional;

- todavia, esse dispositivo contém a cláusula "salvo se a lei não dispuser de modo diverso". No caso dos autos, a Lei n. 9430, ao prever a incidência de juros de mora apenas sobre o tributo e sobre a multa isolada, dispôs de modo diverso, razão pela qual o Código Tributário Nacional não se aplica;

- corroborando o que se disse acerca da falta de amparo legal para a incidência de juros moratórios sobre multa de ofício, a recorrente cita várias decisões inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais (ementas transcritas);

- diante do exposto, a conclusão só pode ser no sentido de que não há base legal, seja na Lei n. 9430, seja no Código Tributário Nacional, para a cobrança de juros sobre a

multa, o que torna imperioso o provimento do recurso especial em tela, de modo a afastar a incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício, devendo prevalecer, afinal, a interpretação conferida pelo acórdão n. 9101-00722 à legislação tributária de regência sobre a matéria.

Quando do **exame de admissibilidade do recurso especial** da contribuinte, o Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do Despacho nº 78/2014, de 27/05/2014, admitiu o recurso especial reconhecendo a existência das divergências suscitadas, nos seguintes termos:

(PRIMEIRA DIVERGÊNCIA)

A conclusão dos acórdãos paradigmas é a de que a obrigação tributária com a exigibilidade suspensa não consiste em uma provisão contábil, mas sim uma obrigação e, portanto, é dedutível da base de cálculo da CSLL, ante a inexistência de vedação legal expressa para sua admissibilidade, como ocorre com o IRPJ. O acórdão recorrido, por seu turno, traz entendimento de que os tributos com exigibilidade suspensa por medida judicial se amoldam à natureza de provisão e, portanto, são indedutíveis da base de cálculo da CSLL, nos termos da alínea "c" do §1º do art. 2º da Lei nº 7.689/1988.

Assim, entendo estar presente a divergência jurisprudencial apontada pela recorrente quanto ao ponto examinado.

[...]

(SEGUNDA DIVERGÊNCIA)

O acórdão paradigma assenta o entendimento de que incidem juros de mora apenas sobre o valor do tributo, excluindo a incidência sobre a multa de ofício, ao passo que o acórdão recorrido acolhe a tese de que os juros de mora à taxa Selic devem incidir sobre todo o crédito constituído, nele incluído a multa de ofício.

Assim, presente a divergência, deve-se admitir o recurso quanto ao segundo aspecto.

Em 06/11/2014, o processo foi encaminhado à PGFN, para ciência do despacho que admitiu o recurso especial da contribuinte, e em 07/11/2014 o referido órgão apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso, com os seguintes argumentos:

DA IMPROCEDÊNCIA DAS ALEGAÇÕES DO RECORRENTE.

PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa.

- os tributos com exigibilidade suspensa por uma das hipóteses previstas no art. 151, II a IV, do CTN devem ser contabilizados pelo regime de caixa, ou seja, somente serão considerados despesa para fins de IRPJ/CSLL por ocasião do efetivo pagamento;

- enquanto provisão, é vedada a dedução de tributo com exigibilidade suspensa da apuração da base de cálculo do IRPJ/CSLL, devendo o valor correspondente ser

integralmente adicionado à base de cálculo dessas exações. Este é o disciplinamento previsto no art. 41, § 1º, da Lei n. 8.981/95, e no art. 13, inciso I, da Lei n. 9.249/95;

- a jurisprudência do CARF é nesse sentido (ementas transcritas);

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

- a utilização da taxa Selic para o cômputo dos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício é plenamente cabível e condizente com a legislação tributária vigente;

- a divergência sobre a aplicabilidade da Selic sobre a multa de ofício a título de juros de mora se dá, primordialmente, acerca do que se entende por “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal” (Lei 9.430/1996, art. 61);

- o art. 61, caput, e seu § 3º da Lei nº 9.430/96 utilizam, respectivamente, as expressões “débitos para com a União” e “débitos a que se refere este artigo”. Assim, é importante definir a que “débitos” se referem o art. 61, caput, e seu § 3º do mencionado diploma legal;

- é sabido que, com a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, surge o direito subjetivo público do sujeito ativo (União) a receber o crédito tributário e o respectivo dever do sujeito passivo (devedor) de pagá-lo no prazo previsto na legislação específica;

- se não pago o tributo no prazo estipulado legalmente, o fisco efetuará o lançamento do crédito tributário, expressão que abrange o tributo e os acréscimos legais (multa e juros);

- os débitos a que se referem o art. 61, caput, e seu § 3º da Lei nº 9.430/96 são os créditos tributários devidos à União e não somente o valor do tributo (principal). Os juros incidirão sobre o principal e a multa de ofício aplicada. É o que determina o citado § 3º;

- a Lei nº 9.430/96 dispôs de modo diverso do § 1º do art. 161 do CTN e expressamente mandou aplicar aos créditos tributários da União a “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”, que é a taxa SELIC;

- assim, consoante as disposições acima mencionadas, nada há que afaste a incidência da taxa Selic sobre débitos de qualquer natureza devidos à União, o que inclui a multa de ofício;

- a jurisprudência do CARF é nesse sentido (ementas transcritas);

- sobre o assunto, também há Súmula do CARF:

“Súmula CARF 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”.

Processo nº 16643.000087/2009-36
Acórdão n.º **9101-002.406**

CSRF-T1
Fl. 17

- logo, resta correta a aplicação dos juros de mora, com base na taxa Selic, sobre a multa de ofício;

- em face do exposto, a União (Fazenda Nacional) requer seja negado provimento ao recurso especial interposto pelo recorrente.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Conheço do recurso, pois este preenche os requisitos de admissibilidade.

O presente processo tem por objeto lançamento para a constituição de crédito tributário a título CSLL sobre fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2004, 2005, 2006 e 2007.

De acordo com a fiscalização, a contribuinte deduziu indevidamente da base de cálculo da CSLL valores referentes a tributo com exigibilidade suspensa.

O acórdão recorrido sintetiza bem os fatos apontados na peça de autuação:

- a contribuinte, nos anos-calendário de 2004, 2005, 2006 e 2007, apropriou, como despesas, conforme o regime de competência, valores relativos a tributos com exigibilidade suspensa, em virtude de liminar concedida em mandado de segurança, com ou sem cautela, lançando a contrapartida desses montantes em conta de passivo;

- em que pese a denominação adotada para tais contas, o lançamento que a embasa tem o caráter de provisão, não se tratando, em princípio, de uma obrigação efetivamente constituída que traduza uma exigibilidade do passivo análoga a um tributo a recolher, em função da incerteza do resultado da lide;

- os lançamentos contábeis assim efetuados revestem-se, em essência, das características de provisões, pois não possuem o grau de certeza necessário à configuração de uma obrigação;

- tais valores, portanto, quando deduzidos na apuração do lucro contábil, de acordo com o regime de competência, devem ser adicionados na determinação da base de cálculo da CSLL, por força do disposto no art. 13, I, da Lei nº 9.249, de 1995.

Houve ainda apuração de uma outra infração decorrente desta acima mencionada. É que os lançamentos referentes às exigibilidades suspensas não adicionadas na base de cálculo da CSLL, nos anos-calendário de 2004 e 2005, redundaram na utilização a maior do saldo de base de cálculo negativa existente, para os anos-calendário de 2006 e 2007.

A decisão de primeira instância administrativa, embora tenha mantido o entendimento de que o tributo ou contribuição com exigibilidade suspensa é indedutível para efeito de determinação da base de cálculo da CSLL, cancelou parte da exigência referente ao ano-calendário de 2006, corrigindo equívoco da autoridade autuante que havia resultado em lançamento a maior que o devido para o referido período.

A decisão de segunda instância administrativa (acórdão recorrido) manteve o que havia sido decidido anteriormente, negando provimento tanto a recurso de ofício quanto a **recurso voluntário**.

Agora, em sede de recurso especial, a contribuinte suscita divergência quanto (1) à incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre o valor de tributos que se encontram com a exigibilidade suspensa por força de decisão judicial, e (2) à incidência de juros de mora, quaisquer que sejam eles, sobre a multa de ofício.

PRIMEIRA DIVERGÊNCIA

Por meio da primeira divergência, a contribuinte questiona a aplicação do inciso I do art. 13 da Lei n. 9.249/1995, que veda a dedução de provisão que não esteja expressamente autorizada:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;(Vide Lei 9.430, de 1996)

Os argumentos apresentados pela contribuinte em relação a essa matéria são praticamente os mesmos desde o início do processo.

Ela aborda primeiramente o conceito de provisão, para alegar, em síntese:

- que na contabilidade, o elemento que caracteriza as provisões, distinguindo-as das obrigações propriamente ditas, é a incerteza, de modo que, em última análise, as provisões representam obrigações incertas;

- que a provisão é registro de risco, e não de obrigação existente;

- que as obrigações tributárias, ainda que estejam com a sua exigibilidade suspensa por força de provimentos jurisdicionais, não se amoldam ao conceito de provisão, pois este conceito não alcança obrigações existentes;

- que o conceito de provisão se contrapõe ao de obrigação existente. Enquanto nestas há o registro de obrigações "nascidas" e determinadas, ainda que não efetivamente pagas pela pessoa jurídica, naquelas deve-se registrar os riscos de determinada obrigação, ainda não existente, vir a se concretizar;

- que as obrigações tributárias são *ex lege*, isto é, decorrem de norma legal *stricto sensu*, que se reveste da presunção de constitucionalidade e de legitimidade.

Na seqüência, a contribuinte apresenta uma interpretação histórica da legislação tributária sobre esse tema, no intuito de demonstrar que a questão da dedutibilidade de tributo com exigibilidade suspensa é matéria tratada especificamente no art. 41 da Lei nº 8.981/95, regra que alcançaria apenas o IRPJ, e não a CSLL.

O conceito de provisão abarca situações variadas.

O que caracteriza uma provisão é sua correspondência a situações sobre as quais paira algum grau de incerteza quanto à existência, ao valor, ao vencimento, etc., de uma obrigação ou de uma perda patrimonial.

As provisões não abarcam apenas registros de "riscos" de perda patrimonial, como a "provisão para créditos de liquidação duvidosa".

Há também provisões para encargos sociais e trabalhistas.

Há ainda a própria "provisão para o imposto de renda" constituída no encerramento do período de apuração, quando já consumado o fato gerador.

O próprio texto legal do inciso I do art. 13 da Lei 9.249/1995 não restringe o conceito de provisão às provisões para risco de perda patrimonial, que normalmente apresentam um maior grau de incerteza.

Nesse passo, não se pode negar que uma obrigação tributária que está sendo discutida em juízo pela contribuinte, que está com a exigibilidade suspensa no contexto do processo judicial, possui a característica essencial de uma provisão, que é, no caso, a incerteza quanto à sua própria existência.

É até contraditório que a contribuinte questione a existência da obrigação tributária, suspendendo inclusive a sua exigibilidade, e ao mesmo tempo defenda sua dedutibilidade como sendo uma obrigação certa.

Na segunda parte de seu recurso, a contribuinte faz uma detalhada evolução histórica da legislação sobre o tema, procurando demonstrar contradições e excessos que haveriam no texto legal caso mantida a interpretação defendida pelo Fisco.

Mas é preciso ter em mente que a palavra do legislador muitas vezes não esgota as possibilidades de sentido que pode ser a ela atribuído.

É sempre a interpretação das normas que dá o seu conteúdo ao longo do tempo, compondo as aparentes contradições e os excessos normativos.

E quanto à matéria em questão, o sentido das regras contidas na Lei 8.981/1995 (art. 41, §1º) e na Lei 9.249/1995 (art. 13, I) é o mesmo, ou seja, vedar a dedutibilidade antecipada de tributo com a exigibilidade suspensa, dada a sua condição de incerteza.

O conteúdo do acórdão recorrido e a jurisprudência por ele colacionada apontam nesse sentido, conforme transcrito a seguir:

O ponto central da discussão é a natureza das despesas com provisões para pagamento de tributos discutidos em juízo e cuja exigibilidade estava suspensa, se despesas efetivamente incorridas, como quer a interessada, ou se provisões, como entende o Fisco. Como corolário dessa questão, discute-se também a dedutibilidade, ou não, de tais despesas (ou provisões) para fins de determinação da base de cálculo da CSLL.

A matéria é bastante conhecida, e já foi objeto de apreciação por este colegiado, quando do julgamento dos processos nº 16327.000028/2005-17 e nº 16327.001299/2006-71, também sob minha relatoria, resultando, respectivamente, os acórdãos nº 1301-00.275, de 09/03/2010, e nº 1301-00.642, de 04/08/2011.

Por bem refletir meu entendimento sobre o assunto, transcrevo, a seguir, excerto do voto proferido no primeiro processo e reproduzido no segundo, sendo em ambas as ocasiões acompanhado à unanimidade pela Turma.

[...] Com efeito, as despesas com tributos, na situação em que estes estão submetidos ao crivo do Poder Judiciário e com exigibilidade suspensa, não se revestem da certeza e da liquidez indispensáveis a que sejam consideradas despesas incorridas a pagar. Em conseqüência, suas contrapartidas, registradas no passivo, se caracterizam como provisões para fazer face a evento futuro e incerto.

Não se discute a correção do registro contábil, pertinente à luz dos princípios e convenções da contabilidade, especialmente aquele do conservadorismo. Também não se trata de glosa de despesas tidas por desnecessárias ou não usuais. O ponto central é que as despesas discutidas são incertas tanto para o contribuinte, que as considera indevidas e as discute judicialmente, quanto para o ente tributante, que se vê na dependência de manifestação do Poder Judiciário para que possa exigir o tributo. Isso ficou bem claro no voto condutor do acórdão recorrido, no trecho a seguir transcrito:

13- A obrigatoriedade de pagar os valores dependem de eventos futuros e incertos, ou seja, dependem de decisão judicial. Se for incerto, não pode ser classificado como contas a pagar, que por sua natureza, impõe liquidez e certeza. A provisão, por sua vez, não possui um dos elementos, quais sejam liquidez e certeza, pois se assim fosse, um termo seria sinônimo do outro.

14- Ao interpor a ação judicial o interessado pretende ver dispensado do recolhimento do tributo. Para a administração tributária demonstra que, segundo seu entendimento, o valor não é devido, como também demonstra para seus sócios e terceiros que luta para não recolher o tributo. Em suma, tanto o interessado, quanto a administração tributária, não têm certeza sobre seus direitos. Ambos aguardam o pronunciamento do poder judiciário.

Demonstrada a natureza de provisão dos valores ora discutidos, impõe-se sua adição para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, ex vi do art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/1995. Tal foi exatamente o procedimento do Fisco, o qual reputo correto.

[...]

A jurisprudência administrativa é farta nessa linha, como se verifica das ementas a seguir transcritas, a título exemplificativo:

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. (Ac. 101-94.491, de 29/01/2004. Rec. 136.214. Rel. Cons. Valmir Sandri) (No mesmo sentido, Ac. 103-23.053, de 13/06/2007, Rec. 156.141. Rel. Cons. Leonardo de Andrade Couto) (No mesmo sentido, Ac. 105-17.358, de 17/12/2008. Rec. 164.752. Rel. Cons. Marcos Rodrigues de Mello)

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.

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. (Ac. 101-95.727, de 20/09/2006. Rec. 135.395. Rel. Cons. Paulo Roberto Cortez)

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 a seguem a norma de dedutibilidade do principal. (Ac. 101-96.008, de 01/03/2007. Rec. 151.401. Rel. Cons. Paulo Roberto Cortez)

CSLL. DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. ANO-CALENDÁRIO 1998. Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, II a IV, do CTN, constituem provisões e não despesas incorridas, estando vedada sua dedução para apuração da base de cálculo da CSLL. (Ac. 103-23.031, de 24/05/2007. Rec. 156.083. Rel. Cons. Aloysio José Percínio da Silva)

PROVISÕES — provisões somente podem ser deduzidas das bases de cálculo da CSLL se assim a lei expressamente autorizar. Classificam-se como tais, os elementos do passivo, cuja exigibilidade, montante ou data de liquidação, isolada ou conjuntamente, não são certos e determináveis no período de apuração. Assim, valores registrados como tributos, contribuições e demais acréscimos, não passíveis de serem exigidos por força de medida judicial, quadram-se nesta classificação e devem ser adicionados à base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, se seu registro contábil reduziu o resultado do exercício. (Ac. 103-23.037, de 24/05/2007. Rec. 156.322. Rel. Cons. Guilherme Adolfo dos Santos Mendes)

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. (Ac. 108-08.126, de 02/12/2004. Rec. 139.544. Rel. Cons. Luiz Alberto Cava Macieira)

Quanto à alegação de inaplicabilidade da IN SRF nº 390/2004 (art. 50), é de se esclarecer que o Fisco não baseou a autuação naquele normativo, mas tão somente invocou suas disposições como forma de esclarecimento e reforço de seu entendimento.

Correto o posicionamento adotado pelo acórdão recorrido.

Agregando os fundamentos transcritos acima ao que já foi dito anteriormente, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da contribuinte quanto a essa primeira divergência.

SEGUNDA DIVERGÊNCIA

A contribuinte também suscita divergência quanto à incidência de juros de mora, quaisquer que sejam eles, sobre a multa de ofício.

Sobre o tema, adoto as razões de decidir do Acórdão nº 9101-00.539, proferido em 11/03/2010 por esta 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, com a relatoria da Conselheira Viviane Vidal Wagner:

De fato, como bem destacado pelo relator, o crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária.

Em razão dessa constatação, ao meu ver, outra deve ser a conclusão sobre a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.

Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito."

Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. E a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 74).

Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

Converte-se em crédito tributário a obrigação principal referente à multa de ofício a partir do lançamento, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

"Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito tributário dela decorrente.

A obrigação tributária principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§1º).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tornando-se ambas obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, ao compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora 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.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Art. 950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §1º).

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 2º).

§ 3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou este E. colegiado quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA - MULTA DE OFÍCIO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Nesse sentido, ainda, a Súmula Carf nº 5: “São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.”

Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.

Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.

A jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:

REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL 2008/0239572-8
Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125) Órgão Julgador T2 -
SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 04/12/2008 Data da
Publicação/Fonte DJe 19/12/2008 Ementa PROCESSUAL CIVIL.
OMISSÃO. NÃO-OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO

DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

1. É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.

2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.

3. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).(g.n.)

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, nos seguintes termos:

Súmula CARF 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.

Registro ainda uma outra decisão da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, reiterando o entendimento de que é “legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário” (AgRg no REsp 1.335.688PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/12), conforme a seguinte ementa:

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

O voto que conduziu a referida decisão consignou:

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

Processo nº 16643.000087/2009-36
Acórdão n.º **9101-002.406**

CSRF-T1
Fl. 28

titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento.' ”

Na esteira dessas bem lançadas razões de decidir, decido manter os juros de mora sobre a multa de ofício.

Desse modo, em relação às duas divergência suscitadas, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo