



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.720497/2014-06
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1201-006.136 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de setembro de 2023
Recorrentes OI S.A. - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2009

IRPJ. EXIGIBILIDADE SUSPensa. ACRÉSCIMOS LEGAIS. INDEDUTIBILIDADE.

Os tributos cuja exigibilidade esteja suspensa, sua respectiva atualização monetária, multas, juros e outros encargos, são indedutíveis na determinação do lucro real.

RECURSO DE OFÍCIO.

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância. (súmula CARF nº 103)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício e negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque- Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fábio de Tarsis Gama Cordeiro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efígenio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Fabio de Tarsis Gama Cordeiro, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Jose Eduardo Genero Serra, Viviani Aparecida Bacchmi, Lucas Issa Halah, Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Tratam-se de recurso de ofício e recurso voluntário em face de decisão exarada pela segunda turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ).

Por economia e celeridade processual, o relatório do acórdão exarado pela primeira instância será reproduzido, *in verbis*:

Do lançamento

O presente processo tem origem no auto de infração, lavrado pela Demac/RJO em 18/07/2014 (sexta-feira), de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica-IRPJ (fls. 175/180), no valor de R\$ 1.620.115,95, acrescido da multa de ofício, no percentual de 75%, e demais encargos moratórios.

A autuação, conforme a descrição dos fatos do auto de infração e o item 5.2 do Termo de Verificação Fiscal de fls. 150/173, decorre da apuração na empresa Brasil Telecom Participações, CNPJ nº 02.570.688/0001-70, incorporada pela interessada, de transporte incorreto do lucro real do mês de julho de 2009, do Livro de Apuração do Lucro Real-LALUR (onde consta o valor de R\$ 130.444.947,86) para a Declaração de Informações da Pessoa Jurídica-DIPJ (onde foi declarado o valor de R\$ 123.964.484,06), resultando na diferença de R\$ 421.915,94 de IRPJ a pagar e acrescida de R\$ 1.198.200,00 de saldo negativo de IRPJ, cuja restituição foi requerida no PER nº 21312.94547.080514.1.2.02-5070, totalizando R\$ 1.620.115,94.

A infração teve como enquadramento legal o art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; e arts. 247 a 250 do Regulamento para o Imposto de Renda-RIR/1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

Da impugnação:

Inconformada com o lançamento, a interessada apresentou, em 19/08/2014, a impugnação de fls. 279/297, corrigida após intimação pela de fls. 460/478, de igual teor, na qual argui a tempestividade, descreve a autuação e alega, em síntese:

Que o lançamento seria nulo, uma vez que a fiscalização, como lhe cabia por obrigação legal e em respeito ao princípio da verdade material, não se aprofundou na escrita contábil para confirmar se o correto lucro real foi o transcrito no Lalur ou o declarado na DIPJ.

Que seria descabido o lançamento sobre o valor do saldo negativo vinculado a pedido de compensação, com multa de ofício, cabendo, quando muito, o indeferimento do pedido de restituição.

Que a diferença apurada decorreria de falta de adição do valor de R\$ 6.480.463,80 relativo a atualização monetária de passivo com exigibilidade suspensa, ensejando a ausência de recolhimento na ordem de R\$ 421.915,94.

Quanto a isso, protesta, primeiramente, que os juros de mora incidentes sobre tributos com exigibilidade suspensa não são acessórios do principal tributo, mas sim obrigação principal (art. 113 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional-CTN), possuindo fato gerador próprio independente do fato gerador do tributo, qual seja, o não recolhimento no vencimento, conforme determina o art. 161 do CTN, mantendo-se a sua exigência até mesmo após a extinção do tributo e podendo ser exigidos isoladamente e compondo o crédito tributário independente do tributo.

Em seguida, protesta que os tributos com exigibilidade suspensa não seriam meras provisões, uma vez que se trataria de uma obrigação “líquida e certa” e que não teria prazo ou valor incertos, o que caracteriza uma provisão, que é uma expectativa de

obrigação, diferente dos tributos, mesmo com exigibilidade suspensa, que nasceriam com a ocorrência do fato gerador e nenhuma medida judicial ou administrativa proposta pelo contribuinte afetaria suas características para transformá-lo em expectativa de obrigação.

Destaca que a obrigação tributária e os juros constituem obrigação legal, devendo ser reconhecidos como efetiva despesa, e não provisão, citando a Deliberação CVM nº 489/05 que aprovou o pronunciamento IBRACON NPC nº 22.

Protesta que a interpretação de que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário transformaria a despesa em provisão afronta a regra do art. 50 da IN 390/2004.

Assim, a diferença em que se baseou a autuação estaria comprometida, uma vez que não existe norma que determine a não dedutibilidade dos juros de mora sobre tributos com exigibilidade suspensa, devendo sobre os mesmos ser observada as regras gerais de dedutibilidade, qual seja, o princípio de competência.

Transcreve ementas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda-CARF.

Encerra pedindo seja julgado nulo ou improcedente o auto de infração, ou, ao menos, desconstituído o lançamento correspondente ao saldo negativo declarado em DIPJ.

A decisão de primeira instância deu provimento parcial à impugnação da então impugnante e manteve em parte o crédito tributário relativo ao IRPJ no valor de R\$ 421.915,94, acrescido da multa de ofício, no percentual de 75%, e demais acréscimos moratórios conforme legislação vigente.

Compreendeu a autoridade julgadora de piso que o valor do saldo negativo foi objeto de Pedido de Restituição – PER, o qual ainda se encontrava em análise em primeira instância pela Diort e, portanto, a autuação incidente sobre este valor seria descabida, à medida que caberia apenas o pedido de restituição ser indeferido. Por sua vez, afastou o argumento pela dedutibilidade dos valores referentes a atualização monetária e juros sobre tributos e contribuições com exigibilidade suspensa.

Irresignada com a decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário, às fls. 582/594, no qual argumenta, *em síntese*:

- Pela nulidade da autuação, pois a autoridade tributária lançadora deixou de demonstrar os fatos e fundamentos que o levaram à conclusão de que o valor do lucro real informado na DIPJ não estaria correto, o que, de plano, tornaria o auto de infração nulo, em razão de violação aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório e violação à legislação tributária; e
- Pela ilegalidade da adição à base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos juros sobre tributos com exigibilidade suspensa ante à falta de norma que o determine.

Concluiu querendo:

[...] o recebimento e provimento do presente Recurso Voluntário, para reformar integralmente o Acórdão nº 12-71.951, proferido pela 2ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Rio de Janeiro, de forma que seja desconstituído o lançamento do valor correspondente ao IRPJ.

Não consta dos autos manifestação da PGFN.

Os argumentos apresentados pela fiscalização no TVF e pela recorrente no recurso voluntário serão apresentados no decorrer do voto quando se fizerem necessários.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fábio de Tarsis Gama Cordeiro, Relator.

DA TEMPESTIVIDADE

A recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância no dia 11/08/2021 no seu domicílio tributário eletrônico (fls. 578). Por sua vez, de acordo com o “termo de solicitação de juntada” (fl. 580), o recurso voluntário foi apresentado no dia 09/09/2021.

Desta forma, o recurso voluntário foi apresentado no prazo processual previsto pelo art¹. 33 do Decreto 70.235/1972, razão pela qual é tempestivo.

DO RECURSO DE OFÍCIO

Estabelece a súmula CARF nº 103 que, “Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.”.

Constata-se dos autos que o valor exonerado (principal + multa) pela primeira instância de julgamento, em recurso de ofício, é inferior ao valor previsto pelo art. 1º da Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, razão pela qual esse não deve ser conhecido, pois não preenchido os seus requisitos de admissibilidade na data de sua apreciação por este colegiado.

DA DELIMITAÇÃO DA LIDE

Embora a recorrente faça referência à base de cálculo da CSLL no seu recurso voluntário, a apuração de referida base de cálculo não se encontra em discussão nos autos.

DO MÉRITO

Antes de adentrar ao mérito principal do litígio apresentado a este colegiado, faz-se necessário dispor sobre uma *possível* deficiência no motivo da autuação fiscal, razão pela qual haveria desrespeito ao art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e, por conseguinte, violação à legislação tributária e aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório (fls. 584/586).

¹ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Nas palavras da recorrente, “[...] o motivo para autuação foi pautado basicamente no fato de que “na correspondente Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, relativa ao período de janeiro a julho de 2009, constata-se que os valores referentes à apuração do IRPJ foram trocados com os valores da CSLL registrados no Lalur (...)””.

Em razão de tal fato, a recorrente compreende que a autoridade tributária lançadora deixou de expor minimamente todos os fatos e fundamentos que levaram a sua conclusão.

Contudo, não se verifica dos autos deficiência nos fatos e fundamentos que subsidiaram a conclusão da autoridade tributária lançadora e, por conseguinte, o lançamento tributário.

De acordo com a fiscalização (fl. 169):

Compulsando-se o Livro de Apuração do Lucro Real — Lalur da Brasil Telecom Participações, CNPJ 02.570.688/0001-70, referente ao mês de julho de 2009 (pag. 21 do referido Lalur), constata-se que o Lucro Real foi de R\$ 130.444.947,86.

Entretanto, na correspondente Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica — DIPJ, relativa ao período de janeiro a julho de 2009, constata-se que os valores referentes à apuração do IRPJ foram trocados com os valores da base de cálculo da CSLL registrados no Lalur, o que acabou por reduzir o Lucro Real para R\$ 123.964.484,06.

Efetuando os devidos ajustes na ficha 12 da DIPJ, verifica-se que a empresa incorporada deveria ter declarado e recolhido IRPJ no montante de R\$ 421.915,94, conforme o demonstrativo a seguir:

De fato, encontra-se correta a autoridade tributária lançadora e, portanto, equivocada a recorrente.

O arquivo não paginável à fl. 149 dos autos apresenta o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) no arquivo denominado de “LALUR_2009_BRTP_ITEM_1.pdf” e a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) no arquivo denominado “BRTP DIPJ AC 2009-1 (Incorporadora).pdf”.

Ao se cotejar as informações de ambos os arquivos, em especial o período de janeiro a julho de 2009, o qual foi expressamente referenciado pela fiscalização, constata-se que, de fato, no mês de julho/2009 há uma discrepância entre o valor informado quando do demonstrativo da base de cálculo do imposto de renda (parte A) do LALUR e o valor informado à título de “base de cálculo do imposto de renda” na ficha 11, na qual se apura o cálculo do imposto de renda mensal por estimativa.

Referida discrepância se encontra *sintetizada* na tabela abaixo elaborada por este relator:

Período	Lucro Real
---------	------------

	LALUR	DIPJ	Fl. LALUR LALUR_2009_BRT P_ITEM_1.pdf	Fl. DIPJ BRTIP DIPJ AC 2009-1 (Incorporadora).pdf Ficha 11
Janeiro	15.520.189,46	15.520.189,46	03	8
Fevereiro	27.955.912,76	27.955.912,76	06	8
Março	56.550.551,78	56.550.551,78	09	8
Abril	73.547.986,06	73.547.986,06	12	9
Maior	89.290.357,99	89.290.357,99	15	9
Junho	105.108.217,68	105.108.217,68	18	9
Julho	130.444.947,86	123.964.484,06	21	10

Portanto, quando da determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal por estimativa no mês de julho/2009, foi observado o valor de R\$ 123.964.484,06 e não o valor de R\$ 130.444.947,86, razão pela qual a fiscalização realizou o lançamento tributário.

Resta-nos, então, identificar a causa dessa discrepância nos valores do mês de julho/2009 apontada na tabela acima.

A fiscalização foi cristalina ao afirmar que houve uma troca entre os valores da base de cálculo da CSLL registrados no LALUR e os valores referentes à apuração do IRPJ apresentados na DIPJ.

Consoante se observa da fl. 22 do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) no arquivo denominado de “LALUR_2009_BRTIP_ITEM_1.pdf”, o qual se encontra no arquivo não paginável à fl. 149, o valor da base de cálculo da contribuição social (item 6) apurada no mês de julho/2009 foi de R\$ 123.964.484,06. É este o valor que foi levado à DIPJ, a título de IRPJ, em referido mês, embora o LALUR, consoante sintetizado na tabela apresentada anteriormente, indicasse ser de R\$ 130.444.947,86.

Portanto, encontra-se correta a fiscalização ao afirmar que a razão da discrepância de valores do LALUR e da DIPJ seria em decorrência de uma troca de valores.

Por fim, faz-se necessário observar que não se constata dos autos as causas de nulidade previstas pelo art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, bem como também não se observa violação à legislação tributária e aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, os quais foram exercidos pela recorrente quando da apresentação da sua impugnação e do recurso voluntário.

Desta forma, voto no sentido de afastar os argumentos apresentados na seção III.1 do recurso voluntário, fl. 584/586, pela nulidade da autuação.

Superado os argumentos da recorrente que versam sobre a nulidade do lançamento tributário, faz-se necessário dispor sobre os motivos de fato e de direito que subsidiaram o lançamento tributário.

De acordo com a recorrente, a discrepância entre os valores de R\$ 123.964.484,06 e R\$ 130.444.947,86 é decorrente da parcela de R\$ 6.480.463,80, a qual é relativa à atualização monetária do passivo, que se encontrava com a exigibilidade suspensa e registrada no balancete da empresa como despesa financeira.

17. Pois bem. Em relação à suposta diferença identificada pela Fiscalização, a Recorrente esclarece que é decorrente da ausência de adição, na DIPJ, da parcela de R\$ 6.480.463,80, relativa à atualização monetária do passivo de exigibilidade suspensa, registrada no Balancete da Empresa como despesa financeira. Confira-se:

[...]

De imediato se observa uma discrepância entre as informações apresentadas pela recorrente no seu Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e na sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ).

Ou seja, enquanto no LALUR a recorrente *adicionou* os valores à título de atualização monetária do passivo com exigibilidade suspensa ao apurar o seu lucro real, na sua DIPJ, momento no qual é apurado o IRPJ devido, o qual é obtido a partir do lucro real apurado no LALUR, a recorrente observou como base de cálculo valor diverso do encontrado quando da apuração do seu lucro real (LALUR) (fl. 587/588).

LALUR – ANO-CALENDÁRIO 2009

LALUR		
Lucro Líquido		R\$ 347.953.708,18
Adições	Atualização dos Depósitos Judiciais Vinculados a Contingências LP	R\$ 887.258,49
	Atualização dos Depósitos Judiciais Vinculados a Contingências LP	R\$ 6.480.463,80
	Exigibilidade Suspensa PIS/COFINS s/ JSCP LP	R\$ 102.640.265,30
	Multas indedutíveis	R\$ 331,48
	Outras Despesas Não dedutíveis	R\$ 11.336.357,13
	Perda com Equivalência Patrimonial	R\$ 473.726.163,63
	Provisão p/contingência CP	R\$ 219.690,71
	Provisão p/contingência LP	R\$ 3.421.029,63
	Receitas Financeiras - Ajuste	R\$ 93.065,96
TOTAL		R\$ 598.804.626,13
Exclusões	Exigibilidade Suspensa PIS/COFINS s/JSCP LP	R\$ 102.640.265,30
	Ganho Equivalência Patrimonial	R\$ 7.216.363,40
	Provisão p/Contingência LP	R\$ 3.858.126,18
	Provisão p/Contingência CP	R\$ 212.979,83
	Receita Financeira Atualização Depósito Judicial PIS/COFINS	R\$ 6.478.235,38
TOTAL		R\$ 120.405.970,09
Lucro Real Antes da Compens. De Prejuízos Fiscais		R\$ 130.444.947,86

DIPJ – ANO-CALENDÁRIO 2009

DIPJ		
Lucro Líquido		R\$ 347.953.708,18
Adições	Atualização dos Depósitos Judiciais Vinculados a Contingências LP	R\$ 887.258,49
	Exigibilidade Suspensa PIS/COFINS s/ JSCP LP	R\$ 102.640.265,30
	Multas indedutíveis	R\$ 331,48
	Outras Despesas Não dedutíveis	R\$ 11.336.357,13
	Perda com Equivalência Patrimonial	R\$ 473.726.163,63
	Provisão p/contingência CP	R\$ 219.690,71
	Provisão p/contingência LP	R\$ 3.421.029,63
	Receitas Financeiras - Ajuste	R\$ 93.065,96
TOTAL		R\$ 592.324.162,33
Exclusões	Exigibilidade Suspensa PIS/COFINS s/JSCP LP	R\$ 102.640.265,30
	Ganho Equivalência Patrimonial	R\$ 7.216.363,40
	Provisão p/Contingência LP	R\$ 3.858.126,18
	Provisão p/Contingência CP	R\$ 212.979,83
	Receita Financeira Atualização Depósito Judicial PIS/COFINS	R\$ 6.478.235,38
TOTAL		R\$ 120.405.970,09
Lucro Real Antes da Compens. De Prejuízos Fiscais		R\$ 123.964.484,06

Consoante já apresentado, o valor levado à DIPJ é o valor que se encontrava no LALUR à título de base de cálculo da contribuição social (item 6) apurada no mês de julho/2009.

A recorrente defende nestes autos que a discrepância entre os valores de R\$ 123.964.484,06 e R\$ 130.444.947,86 é decorrente da atualização monetária do passivo com exigibilidade suspensa, a qual afirma ser ilegal a sua adição à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em razão da falta de norma que assim o determine; em que pese, com efeito, este valor ter sido adicionado ao LALUR quando da apuração do Lucro Real.

A decisão de primeira instância manteve o lançamento tributário em função do art. 41, § 1º, da Lei nº 8.981/1995 e trouxe, entre os seus argumentos, que:

A indedutibilidade das despesas relativas aos tributos cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos dos incisos II a IV do CTN decorre do fato de que, ainda que contabilizadas como contas a pagar, têm a natureza de provisão para riscos fiscais.

[...]

O tributo que se encontra em discussão fiscal representa obrigação fiscal que não tem prazo definitivo para pagamento e configura determinada incerteza em relação à sua efetiva ocorrência, posto que depende de decisão judicial final.

[...]

Inconteste que nas mesmas condições se encontram os encargos moratórios incidentes sobre os tributos e contribuições provisionados, os quais, na condição de acessórios, acompanham o principal, e serão ou não devidos, conforme a decisão judicial julgue devido ou não o tributo e/ou contribuição.

Com a finalidade de refutar os argumentos da decisão de piso, o recurso voluntário trouxe argumentos no sentido de que os juros de mora incidentes sobre os tributos com exigibilidade suspensa não seriam acessórios do principal, mas sim uma obrigação principal, consoante dispõe o art. 113 do CTN, e que a sua exigência persistiria, mesmo após a

extinção do tributo por pagamento, podendo ser exigido isoladamente, nos termos do art. 43, da Lei nº 9.430/96.

20. O primeiro ponto controverso, no entanto, consiste na premissa de que os juros de mora incidentes sobre tributos com exigibilidade suspensa seriam “acessórios” do principal. Ora, juros de mora é obrigação principal (art. 113 do CTN) e não acessória ao tributo, possui fato gerador próprio independente do fato gerador do tributo, qual seja, o não recolhimento de tributo no vencimento, conforme determina o art. 161 do Código Tributário Nacional.

21. Assim, sua exigência se mantém mesmo após a extinção do tributo por pagamento, podendo os juros de mora, inclusive, serem exigidos isoladamente, segundo determina o art. 43, da Lei nº 9.430/96.

Adicionou aos seus argumentos o art. 92 do Código Civil, segundo o qual seria claro “[...] ao consignar que o acessório se extingue com o principal, porém, no caso dos juros de mora, essa característica não está presente, o que por si só demonstra o equívoco da decisão recorrida” (fl. 589).

Também trouxe como argumento o fato de, nas suas palavras (fl. 593):

39. [...] partir da vigência do art. 41 da Lei nº 8.981/95, com a revogação do art. 8º da Lei nº 8.541/92, não há no ordenamento jurídico norma restringindo a dedutibilidade. Registre-se que o tema já foi objeto de análise pelo E. CARF, que declarou a ilegitimidade da exigência em debate:

Para fundamentar o seu entendimento, trouxe o Parecer Normativo CST nº 174/74, o qual dispõe que os juros de mora que incidem sobre os débitos tributários são qualificados juridicamente como despesas financeiras:

26. Em verdade, os juros de mora que incidem sobre os débitos tributários qualificam-se juridicamente como despesas financeiras, visto tratar-se de uma “compensação/indenização” pelo atraso no pagamento de débitos. Nesse particular, cabe trazer à baila os dizeres claros do Parecer Normativo CST nº 174/74, confira-se:

“No que tange a juros de mora, por se tratar de compensação pelo atraso na liquidação o de débitos. caracterizam-se como despesa financeira, e como tal são dedutíveis”

Ab initio, é importante observar que, no entendimento deste relator, a autoridade julgadora de primeira instância ao afirmar que “[...] os encargos moratórios incidentes sobre os tributos e contribuições provisionados, os quais, na condição de acessórios, acompanham o principal, e serão ou não devidos, conforme a decisão judicial julgue devido ou não o tributo e/ou contribuição.” não está refutando o disposto no art. 113 do CTN, em especial o seu § 3º, o qual dispõe que “A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.

Compreende-se do argumento exarado na decisão de piso que os encargos moratórios incidentes sobre os tributos e contribuições também se encontram suspensos, à medida que esses *também possuem a sua exigibilidade suspensa*.

Em síntese, compreende-se dos argumentos que constam do acórdão recorrido que, considerando o caso concreto apresentado a este colegiado, um dos fundamentos para a indedutibilidade dos encargos moratórios incidentes sobre os tributos e contribuições que se encontram com a exigibilidade suspensa é que estes, ou seja, os encargos moratórios, também se

encontram suspensos, razão pela qual a decisão recorrida afirma que estes “[...] na condição de acessórios, acompanham o principal [...]”.

Por seu turno, não se constata dos autos, diga-se desde logo, objeção à natureza jurídica de despesas financeiras do juro de mora incidentes sobre os débitos tributários, consoante dispõe o Parecer Normativo CST nº 174/74 que foi suscitado pela recorrente, mas tão somente sobre a impossibilidade de deduzir essas despesas, as quais deveriam ser adicionadas quando da apuração do lucro real, em razão desses juros de mora *também se encontrarem com a exigibilidade suspensa*.

Por fim, não se pode deixar de esclarecer que a recorrente se encontra equivocada ao afirmar que o art. 8º da Lei nº 8.541/92 foi revogado a partir da vigência do art. 41 da Lei nº 8.981/95; pois, além de não constar revogação expressa de referido dispositivo legal pelo art. 117 da Lei nº 8.981/95, as disposições de ambos os dispositivos *não são incompatíveis* e, portanto, não há que se falar em derrogação da Lei nº 8.541/92, em especial o seu art. 8º, pela Lei nº 8.981/95.

Entretanto, é importante lembrar que o § 2º do art. 2º do Decreto-Lei nº 4.657/1942 (Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro – LINDB) dispõe que “A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior”.

A partir de uma interpretação sistemática, constata-se que ambos os dispositivos legais se complementam, o que permite ao intérprete construir a norma jurídica aplicável ao caso concreto que foi apresentado a este colegiado.

<i>Lei nº 8.541/92</i>	<i>Lei nº 8.981/95</i>
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.	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.
<i>Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977</i>	

² Art. 117. Revogam-se as disposições em contrário, e, especificamente:

I - os arts. 12 e 21, e o parágrafo único do art. 42 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992; II - o parágrafo único do art. 44 e o art. 47 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991; III - art. 8º do Decreto-Lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986; IV - o § 3º do art. 3º da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994; V - o art. 5º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994; VI - o art. 6º da Lei nº 7.965, de 22 de dezembro de 1989.

Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária. [...] § 5º - A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar: [...] b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.	
---	--

Inicialmente, é preciso compreender que ambos os dispositivos se encontram em uma subseção denominada “Das Alterações na Apuração do Lucro Real” e, portanto, ambos os dispositivos devem ser observados pelo contribuinte quando da apuração do seu lucro real.

O 8º da Lei nº 8.541/92 possui abrangência maior que a do art. 41 da Lei nº 8.981/95, à medida que esse, *expressamente*, considera indevida a redução do lucro real das 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*. Por sua vez, o art. 41, § 1º, da Lei nº 8.981/95, também ao tratar sobre as alterações na apuração do Lucro Real, afirma que os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa não são dedutíveis.

Embora o art. 41, § 1º, da Lei nº 8.981/95, não faça referência expressa a *atualização monetária e as multas, juros e outros encargos* desses tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, esses encargos também se encontram com a sua exigibilidade suspensa, ou seja, também não são exigíveis e, neste sentido, também são indedutíveis.

Faz-se necessário observar que esses tributos e contribuições se encontram com a exigibilidade suspensa exatamente em razão de se encontrarem em litígio e, na espécie, mostrando-se indevido o tributo e/ou contribuição, a consequência lógica é que os seus encargos (*atualização monetária e as multas, juros e outros*) também se revelam indevidos.

Aliás, é exatamente neste sentido que se deve interpretar o acórdão recorrido quando este afirma que (fl. 553):

Inconteste que nas mesmas condições se encontram os encargos moratórios incidentes sobre os tributos e contribuições provisionados, os quais, na condição de acessórios, acompanham o principal, e serão ou não devidos, conforme a decisão judicial julgue devido ou não o tributo e/ou contribuição.

Desta forma, as parcelas correspondentes aos juros possuem a natureza de provisão para riscos fiscais, cuja dedutibilidade fica condicionada ao pagamento. Ou seja, se admitida a indedutibilidade do valor original da contribuição não paga, 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.

[...]

Ressalte-se que a dedutibilidade do tributo com exigibilidade suspensa, nos moldes prescritos no art. 151, incisos II a IV do CTN, só passa a ser possível uma vez cessada a suspensão da exigibilidade, isto é, quando implementados os pressupostos materiais que tenham tornado incondicional a exigência do tributo questionado. E que enquanto tal não ocorrer, esses valores, quando deduzidos na apuração do lucro contábil, de acordo com o regime de competência, devem ser adicionados ao lucro líquido da pessoa jurídica, na determinação do lucro real e na base de cálculo da CSLL.

Por fim, a recorrente argumenta que (fls. 591/592) (grifo no original):

34. As circunstâncias que alteram o crédito tributário não afetam a obrigação tributária. Em hipótese alguma uma medida judicial, uma liminar ou um depósito afastaria a certeza da obrigação tributária, para transformá-la numa expectativa de obrigação tributária, de modo a classificar o registro contábil correspondente como sendo uma provisão. Veja que a Deliberação CVM nº 489/05, Anexo II, assevera, sobre as obrigações tributárias litigadas o seguinte:

"4. Tributos

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

Trata-se de uma obrigação legal e não de uma provisão ou de uma contingência passiva, considerando os conceitos da NPC.

Em uma etapa posterior, o advogado comunica que a ação foi julgada procedente em determinada instância. Mesmo que haja uma tendência de ganho, e ainda que o advogado julgue como provável o ganho de causa em definitivo, pelo fato de que ainda cabe recurso pro parte do credor (a União), a situação não é ainda considerada praticamente certa, e, portanto, o ganho não deve ser registrado. É de se ressaltar que a situação avaliada é de uma contingência ativa, e não de uma contingência passiva a ser revertida, pois o passivo, como dito no item anterior, é uma obrigação legal e não uma provisão ou uma contingência passiva." (grifo do autor)

De início, é preciso esclarecer que a Deliberação CVM nº 489/05, a qual, a propósito, aprovava o pronunciamento do IBRACON NPC Nº 22 sobre provisões, passivos, contingências passivas e contingências ativas, a qual já se encontra revogada, era de observância obrigatória pela recorrente quando da elaboração e divulgação das suas demonstrações contábeis; porém, referida deliberação não possuía o condão de modificar a legislação tributária, em especial a apuração do seu lucro real, a qual deve observar legislação específica.

Ora, a determinação de que a obrigação legal deve estar registrada na contabilidade, inclusive os juros e outros encargos, se aplicável, pois estes últimos possuem a

característica de uma provisão derivada de apropriações por competência, não significa que esse registro na contabilidade, nos termos da orientação da CVM, irá refletir efeitos tributários quando da apuração dos tributos, em especial, considerando o presente litígio, o lucro real; o qual, não é demais relembrar, deve observar a legislação tributária específica e, por conseguinte, deve-se excluir da sua apuração as determinações de órgãos reguladores que não se encontram em consonância.

Por seu turno, a recorrente está correta ao afirmar que “[...] As circunstâncias que alteram o crédito tributário não afetam a obrigação tributária. Em hipótese alguma uma medida judicial, uma liminar ou um depósito afastaria a certeza da obrigação tributária, [...]”, lógico, desde que a medida judicial, em especial a ação judicial, não seja uma ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária, a qual, caso se obtenha êxito, não há que se falar em obrigação tributária.

De fato, as circunstâncias do crédito tributário e, considerando o presente litígio, a suspensão da sua exigibilidade, não afeta a obrigação tributária, a qual continua a existir. Porém, não há dos autos nenhum argumento neste sentido, seja da autoridade tributária lançadora, seja no acórdão recorrido. Ou seja, não se verifica dos autos qualquer argumento no qual se refuta a existência de uma obrigação tributária em razão da suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

O que se observa dos autos é que a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários *também se estende aos seus encargos* e, por conseguinte, ambos *não são dedutíveis* na determinação do lucro real, razão pela qual devem ser adicionados.

Desta forma, voto no sentido de afastar os argumentos apresentados na seção III.2 do recurso voluntário, fl. 586/593, que versam sobre a ilegalidade da adição à base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos juros sobre tributos com exigibilidade suspensa ante à falta de norma que assim o determine.

DISPOSITIVO

Diante dos fatos expostos, voto por NÃO CONHECER do recurso de ofício e NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Fábio de Tarsis Gama Cordeiro

Fl. 14 do Acórdão n.º 1201-006.136 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.720497/2014-06