



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

Processo nº 16682.721203/2011-11
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1302-001.168 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de setembro de 2013
Matéria MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
BANCO BTG PACTUAL S.A.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

DEDUTIBILIDADE. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa.

O tributo e a contribuição cuja exigibilidade esteja suspensa não são dedutíveis segundo o regime de competência, a teor do que preconiza o §1º do art. 41 da Lei nº 8.981/95.

MULTA ISOLADA. MULTA PROPORCIONAL. INDEPENDÊNCIA.

São independentes a multa isolada, decorrente do não recolhimento de estimativas, e a multa proporcional, decorrente do não recolhimento do tributo devido ao final do ano-calendário.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

É escoreita a cobrança de juros, calculados à taxa Selic, sobre multa de ofício, nos termos do §3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento ao recurso de ofício e em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Frizzo, Pollastri e Cristiane Costa.

(assinado digitalmente)

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR - Presidente.

(assinado digitalmente)

EDUARDO DE ANDRADE - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Junior (presidente da turma), Márcio Rodrigo Frizzo, Waldir Veiga Rocha, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Eduardo de Andrade e Cristiane Silva Costa.

CÓPIA

Relatório

Trata-se de apreciar Recurso de Ofício e Recurso Voluntário interpostos em face de acórdão proferido nestes autos pela 2ª Turma da DRJ/RJ1, no qual o colegiado decidiu, por maioria de votos, os membros desta Turma, nos termos do relatório e votos que passam a integrar o presente julgado, DAR PROVIMENTO PARCIAL à impugnação para:

I - considerar devida a contribuição social sobre o lucro líquido, no valor de R\$ 7.998.909,81, acrescida de multa de ofício de 75% e de encargos moratórios; e

II – exonerar o interessado da multa isolada de R\$ 3.999.454,90.

Restou vencida a relatora original com relação à multa isolada, e foi designado para redigir o voto vencedor o julgador Bruno Vajgel.

O acórdão seguiu assim ementado:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2007

NULIDADE

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

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

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

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E DE MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA.

Conforme jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais é incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e a de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2007

PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa.

Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa constituem provisões e não despesas incorridas, estando vedada sua dedução para apuração da base de cálculo da CSLL, conforme regra do art. 13, inciso I, da Lei 9.249/1995.

Os eventos ocorridos até o julgamento na DRJ, foram assim relatados no acórdão recorrido.

Trata o presente processo de auto de infração lavrado no âmbito da Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes no Rio de Janeiro-DEMAC/RJ, relativo ao ano-calendário de 2007, por meio do qual é exigida do interessado acima identificado a contribuição social sobre o lucro líquido-CSLL no valor de R\$ 7.998.909,81 (fls.102/110), acrescida de multa de ofício de 75% e de encargos moratórios, e também a multa isolada de R\$ 3.999.454,90.

2. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal-TVF de fls. 94/101, o interessado discute judicialmente a exigência da contribuição para o programa de integração social-PIS e da contribuição para o financiamento da seguridade social-COFINS, nos moldes da Lei nº 9.718, de 1998, com as alterações promovidas pelo art. 18 da Lei nº 10.684, de 2003.

3. As despesas deduzidas a título de tributos com exigibilidade suspensa na apuração do lucro contábil do ano-calendário de 2007 foram adicionadas na apuração do lucro real, conforme registros efetuados no Livro de Apuração do Lucro Real-LALUR e na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica-DIPJ.

4. O mesmo procedimento não foi adotado na apuração da base de cálculo da CSLL, pois o interessado entende que não existe previsão legal para referida adição.

5. No entendimento da fiscalização, os lançamentos contábeis relativos a tributos e contribuições com exigibilidade suspensa caracterizam-se como provisões não dedutíveis, impondo-se, portanto, a adição dos respectivos valores na determinação da base de cálculo da CSLL, por força do art.2º, § 1º, “c”, da Lei nº 7.689, de 1988, na redação dada pelo art. 2º da Lei nº 8.034, de 1990; art. 13, I, da Lei nº 9.249, de 1995; art. 41, § 1º, e art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995 e art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996.

6. Foi-lhe também exigida a multa isolada por falta de recolhimento de CSLL incidente sobre base de cálculo estimada, com fundamento nos arts. 222 e 843 do RIR/1999 c/c art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996 alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

7. Optante pelo lucro real anual, o interessado apurou estimativas com base no balanço de suspensão/redução sem adicionar os valores referentes aos tributos com exigibilidade suspensa, ensejando assim a multa isolada de 50% sobre o valor da estimativa mensal. Demonstrativo de apuração da multa à fl.99.

8. Cientificado da autuação em 27/12/2011 (fl. 103), o interessado apresentou em 25/01/2012 a impugnação de fls. 187/292, acompanhada dos documentos de fls. 293/719, alegando, em síntese, que;

- em 2005, em conjunto com BTG PACTUAL ASSET MANAGEMENT S/A DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES IMOBILIÁRIOS E PACTUAL SERVIÇOS FINANCEIROS S/A DTVM, sociedade do mesmo grupo econômico, impetrou dois mandados de segurança perante a Justiça Federal do Rio de Janeiro, com a finalidade de discutir as bases de cálculo de PIS e da COFINS;

- em 20/10/2005, foi proferida medida liminar para suspender a exigibilidade do crédito tributário da COFINS nos autos do Mandado de Segurança nº 2005.51.01.011370-4;

- em 01/12/2008, foi proferido acórdão pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região determinando o recolhimento da COFINS sobre o faturamento, incluídos aí as receitas financeiras;

- diante desta decisão, em 29/12/2008, passou a realizar depósitos judiciais retroativos à data da propositura da ação. Foram depositados R\$ 182.234.790,02, que correspondem ao total de COFINS em discussão judicial desde a impetração do mandado de segurança até dezembro de 2008, abarcando, portanto, o período objeto da presente autuação,

- encontram-se pendentes de julgamento os recursos especial e extraordinário por ele interpostos;

- o Mandado de Segurança nº 2005.51.01.011390-0 possui o mesmo objeto do Mandado de Segurança nº 2005.51.01.011370-4, contudo refere-se à base de cálculo do PIS;

- em 14/11/2006, foi proferida sentença concedendo a segurança para declarar a exigibilidade do PIS nos moldes da Lei Complementar 7/70 e alterações posteriores e reconhecer os direitos das impetrantes de compensarem os valores recolhidos a maior, no período de fevereiro a abril de 1999;

- em 14/11/2007, quando da interposição de recursos de apelação, foi concedida a antecipação de tutela, posteriormente revogada;

- a partir de 18/03/2008, efetuou o integral recolhimento dos valores discutidos a título de PIS. Os documentos juntados aos autos comprovam que, para o ano-calendário de 2007, os valores efetivamente recolhidos perfazem o total de R\$ 13.144.317,76, sendo exatamente iguais aos incluídos no auto de infração como valores em suspensão;

- resta claro que os valores de PIS considerados indedutíveis na base de cálculo da CSLL foram integralmente recolhidos pelo interessado, fato este que implica na imediata redução dos créditos ora discutidos;

- dúvida não há de que as provisões, com exceção daquelas reconhecidas expressamente em lei, são indedutíveis da base de cálculo da CSLL e do IRPJ, devendo ser adicionadas na apuração dos tributos;

- a dedução é de qualquer provisão, e não de qualquer despesa incorrida em função de obrigação de pagar;

- o autuante tomou por provisão lançamento a débito que era, em verdade, uma despesa incorrida em função de uma obrigação de pagar, imputando uma adição à base de cálculo da CSLL não decorrente de lei;

- não cabe à fiscalização definir o que seja provisão ou despesa incorrida e, menos ainda, descaracterizar um fato definido e classificado como tal pelo contribuinte, de acordo com as regras contábeis aplicáveis;

- a provisão se refere apenas às reservas feitas para se atender eventos em que não há certeza quanto ao prazo e valor, sobre as quais não há definitividade;

- já as despesas decorrentes de um contas a pagar são os fatos contábeis cuja obrigação correspondente tenha grau maior de definitividade; ou melhor, são registros contábeis de obrigações que não dependem mais de qualquer fato que possa afetar a certeza do valor ou do prazo daquele título;

- os tributos a pagar, ainda que questionados judicialmente, são despesas dedutíveis e apropriáveis no momento de seu registro, de acordo com o princípio contábil de competência;

- o fato de questionar administrativamente ou judicialmente a legitimidade da cobrança não lhe retira os atributos de certeza e liquidez;

- a suspensão da exigibilidade do débito, por qualquer das causas descritas no art. 151 do CTN, não descaracteriza, de nenhuma forma, a obrigação constituída, mas apenas posterga o prazo para pagamento;

- a própria Receita Federal, em sua página eletrônica, já se manifestou afirmando que, pela aplicação do regime de competência, as despesas devem ser reconhecidas no seu período de apuração independentemente de seu efetivo pagamento;

- como reforço, a Comissão de Valores Mobiliários-CVM editou a Deliberação nº 489, válida à época dos fatos aqui tratados, aprovando e tornando obrigatório o Pronunciamento NPC nº 22 emitido pelo Instituto Brasileiro de Contabilidade-IBRACON que, em seu Anexo II traz um exemplo que só corroborava este entendimento;

- assim, considerando as Normas e Procedimentos Contábeis aplicáveis às empresas em geral, o registro contábil de um tributo é sempre uma obrigação legal, um contas a pagar, ainda que questionado judicialmente, e nunca uma provisão como intenta sustentar o lançamento;

- não há nenhum dispositivo legal que preveja expressamente a indedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa para fins de apuração da base de cálculo da CSLL;

- o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF também já se manifestou favorável à dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa na base de cálculo da CSLL;

- o autuante determinou no termo de verificação fiscal que o interessado retificasse os registros de controle, ajustando seus saldos de bases negativas de CSLL;

- ocorre que na DIPJ do ano-calendário de 2007 não apurou base negativa de CSLL;

- a multa isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, é aplicável quando verificada a falta de recolhimento das estimativas mensais antes do encerramento do ano-calendário. Nesse sentido, são as decisões do CARF;

- ainda que se considerem insuficientes os recolhimentos feitos pelo interessado a título de CSLL ao longo do ano-calendário de 2007, a única multa que poderia ser cogitada, como forma de penalidade, seria a multa de 75% prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996, jamais a multa isolada,

- o posicionamento pacífico do CARF é no sentido de que, nos casos de insuficiência no recolhimento de CSLL, é incabível a aplicação de multa de ofício e de multa isolada, sob pena de cumulação de penalidades para o mesmo fato gerador;

- nulidade do auto de infração por falta de enquadramento legal, pois a capitulação correta para a exigência de multa isolada somente foi mencionada no termo de verificação fiscal que acompanha o auto de infração;

- deve ser reconhecida a ilegalidade da incidência de juros de mora sobre as multas aplicadas;

- protesta pela juntada posterior de quaisquer documentos adicionais que possam comprovar o alegado e também pela sustentação oral de suas razões de defesa em sede recursal;

- que todas as intimações relativas ao presente processo sejam feitas aos cuidados de seu procurador Dr. Celso de Paula Ferreira da Costa.

A parcela exonerada não mereceu remanescer porque, no entender do colegiado, há duplicidade de punição, devendo ser aplicado o princípio da consunção. Além disso, há jurisprudência consolidada na CSRF no mesmo sentido. O voto-condutor se baseou exclusivamente nas razões expendidas no acórdão 9101-00.500, da lavra do ilustre Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, cujos fundamentos foram adotados para decisão do caso.

A recorrente, na peça recursal submetida à apreciação deste colegiado, repisou alegações expendidas na Impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Eduardo de Andrade, Relator.

Recurso de Ofício

O recurso de ofício satisfaz os requisitos de admissibilidade, por ser o montante do crédito exonerado superior a R\$ 1.000.000,00, nos termos do artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997, e do art. 1º da Portaria MF nº 3, de 03 de janeiro de 2008, e portanto, dele conheço.

Independência entre multa isolada por não recolhimento de estimativas e multa de ofício pelo não pagamento de CSLL

A multa de ofício proporcional e a multa isolada por falta de pagamento de estimativas não consistem numa dupla incidência sobre idêntico fato.

A multa proporcional tem por fato gerador o crédito devido e não pago apurado ao final do período de apuração, relativo ao tributo ou contribuição apurados naquele período, conforme o art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

Já a multa isolada tem por fato gerador o crédito devido e não pago relativo às estimativas mensais devidas pelo contribuinte optante do lucro real anual, apurado ao final do mês-calendário, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430/96. Vejamos as situações:

Lei nº 9.430/96

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

Art. 30. A pessoa jurídica que houver optado pelo pagamento do imposto de renda na forma do art. 2º fica, também, sujeita ao pagamento mensal da contribuição social sobre o lucro líquido, determinada mediante a aplicação da alíquota a que estiver sujeita sobre a base de cálculo apurada na forma dos incisos I e II do artigo anterior.

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 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.

Entendo que as incidências mensais não são meras antecipações, posto que seu inadimplemento constitui o contribuinte em mora e é sancionado. Desta forma, se constituem o devedor em mora, e ensejam aplicação de penalidades (as quais incidem sobre o não pagamento de obrigações principais) não podem deixar de ser consideradas como obrigações tributárias, pois se não o fossem, restariam violados o art. 3º e o art. 113 do CTN. Assim, são obrigações tributárias compensáveis, porém, com o tributo ou contribuição apurados no final do período de apuração (art. 2º, §4º, IV, da Lei nº 9.430/96).

Esta a saída encontrada pelo legislador, que não as prescreveu como meras antecipações exatamente para poder sancionar seu inadimplemento. Daí ser inócuo reputá-las como meras antecipações, sugerindo seu saneamento com base no recolhimento ao final do exercício, após realizada a apuração anual. Isto porque tal raciocínio vai contra o conteúdo prescriptivo desejado pelo legislador, que para garantir tal cumprimento, ainda fez constar que o pagamento é devido mesmo que apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do exercício.

Note-se, ademais, que a opção mencionada na redação do art. 2º não diz respeito à qualquer faculdade de efetuar ou não o pagamento das estimativas, mas se relaciona com a outra possibilidade prevista em lei, qual seja, a de que o contribuinte opte pela suspensão ou redução do pagamento do imposto, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto ou da contribuição, calculados com base no lucro real do período em curso, nos termos do art. 35 da Lei nº 8.981/95, com a redação dada pela Lei nº 9.065/95, *in verbis*:

Lei nº 8.981/95

Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário. [\(Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995\)](#)

§ 3º O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano-calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que neste fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base no disposto nos arts. 28 e 29. [\(Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995\)](#)

§ 4º O Poder Executivo poderá baixar instruções para a aplicação do disposto neste artigo. [\(Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995\)](#)

Cabe ressaltar, por fim, que as normas que prescrevem ambas as infrações (isolada, por falta de recolhimento de estimativas e proporcional, por falta de recolhimento do tributo ao final do exercício) e cominam as penalidades pela sua violação estão ambas vigentes, não cabendo ao órgão julgador administrativo deixar de observar os efeitos legais daí decorrentes pelo sugerido *efeito confiscatório* promovido pela dupla incidência, pois tal afastamento da norma que prescreve a multa isolada implicaria violação do art.26-A do Decreto nº 70.235/72, que veda o afastamento de lei vigente sob fundamento de inconstitucionalidade.

Voto, assim, para restabelecer a exigência relativa à multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de CSLL.

Recurso Voluntário

O recurso voluntário é tempestivo, e portanto, dele também conheço.

Preliminar de Nulidade

Requer a recorrente a nulidade do auto de infração por ter a autoridade equivocadamente colacionado dispositivo legal já revogado, qual seja, o art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430/96, revogado pela Lei nº 11.488/2007, sendo que a correta capitulação se dá no art. 44, inciso II da supradita Lei nº 9.430/96.

Veja-se, abaixo, a redação em vigor:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

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

ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. [\(Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

Por oportuno, veja-se a redação anterior:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

Vê-se, que, para este caso específico, a revogação procedeu a mero reposicionamento dos dispositivos dentro do artigo, sem qualquer relevância de conteúdo sobre a prescritividade.

Não se verificou prejuízo à defesa, que soube com efetividade se defender da multa isolada sobre falta de estimativas da CSLL, logrando, inclusive, convencer o colegiado *a quo* quanto a seu cancelamento calcado no princípio da consunção.

Não havendo prejuízo à defesa, nem mesmo preterição de direito de defesa, não se aplica ao caso o inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, e por esta razão rejeito a preliminar.

Dedutibilidade de tributos e contribuições com exigibilidade suspensa (CSLL)

A recorrente postula pela caracterização como despesa e não como provisão, quanto aos recolhimentos feitos a título de PIS e Cofins que deduziu da apuração do lucro real.

Desta posição não compartilho. Entendo que o tributo ou a contribuição que esteja com exigibilidade suspensa (nos termos dos incisos II a IV do art. 151 do CTN), por não ser exigível, não ostenta a característica fundamental da *despesa* dedutível, a certeza, quanto à sua exigibilidade, possuindo, então, a natureza de *provisão*, essencial para o conservadorismo que deve reger a apuração do lucro líquido, mas que não se apresenta como dedutível, exceto em casos específicos (arts.335 a 339 do RIR/99).

Veja-se que os pagamentos feitos por liberalidade não são dedutíveis. Este é o outro extremo, em que é certa a inexigibilidade da *despesa*. A legislação do IRPJ e da CSLL prescreve a condição de que a dedutibilidade esteja alicerçada na exigência da despesa e na sua estrita necessidade para a atividade da empresa e manutenção da fonte produtora. A provisão está ao meio disto, e ocorre quando há probabilidade. É possível ou é provável que a obrigação de pagar nasça. Sua contabilização decorre do conservadorismo. É salutar que a pessoa jurídica provisione pois, ao nascer a obrigação, estará preparada para a contingência.

O tributo ou a contribuição questionados em juízo, especialmente quando expedida decisão que determine à autoridade fiscal que se abstenha de cobrá-lo (garantindo-lhe a suspensão da exigibilidade) não pode continuar a ser considerado como *exigível*, visto que

não mais o é. A *exigibilidade* de uma despesa deriva do direito. Os tributos e as contribuições são, em geral, dedutíveis, posto que há uma exigibilidade inerente à despesa com eles garantida por Lei. Mas é também o direito que determina o cumprimento da decisão judicial à autoridade fiscal, garantindo a não exigibilidade desta *despesa*. E é também o direito que determina que esta exigibilidade somente será decidida quando do trânsito em julgado. Aí sim, neste último momento, ter-se-á, se for o caso, exigibilidade, e despesa. Ou, em caso de decisão final em contrário, a exoneração do tributo ou contribuição.

Assim, não entendo que tenha inovado a autoridade lançadora, a qual se pautou pela correta aplicação da lei e do regulamento. Não é preciso que uma lei defina que o tributo ou a contribuição com exigibilidade suspensa são provisões; esta natureza deriva do poder garantido à decisão judicial e à segurança jurídica que ostenta o processo judicial. Deriva, enfim, do próprio sistema jurídico pátrio.

Por fim, descabe qualquer alusão à eventual não espelhamento quanto às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL quanto à dedutibilidade dos tributos ou contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, tendo-se em vista o disposto no inciso I, do art. 13 da Lei nº 9.249/95, que expressamente proíbe a dedução de qualquer provisão não expressamente elencada nos seus incisos, *verbis*:

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](#)) (grifos meus)

A indedutibilidade, no caso vertente, relativamente à base de cálculo da CSLL não decorre de interpretação extensiva, posto que a norma que proíbe a dedução é expressa neste sentido.

Com relação ao pedido para exonerar a glosa de despesa com PIS recolhido em 2008, nas competências mensais de 2007, entendo não prosperar. Afirmo a recorrente que:

- em 14/11/2006 foi proferida sentença, concedendo a segurança para declarar a exigibilidade do PIS nos moldes da Lei Complementar nº 7/70 e alterações posteriores e o direito dos impetrantes de compensarem os valores recolhidos a maior, no período de fevereiro/99 a abril/99;

- em 14/11/2007 foi concedida antecipação de tutela para, mantendo o entendimento externado na sentença, suspender a exigibilidade da contribuição ao PIS conforme sistemática imposta pela Lei nº 9.718/98, no período de maio/2005 e subsequentes, garantindo seu recolhimento nos termos da Lei Complementar nº 7/70;

- em 12/02/2008 foi proferida decisão, em sede de agravo de instrumento, atribuindo-se efeito suspensivo e revogando a antecipação de tutela concedida;

- em 18/03/2008, a recorrente efetuou o integral recolhimento dos valores discutidos a título de PIS.

Vê-se, da cronologia exposta, que o tributo relativo a 01/2007 até 10/2007 não foi recolhido tempestivamente até a obtenção antecipação de tutela (em 14/11/2007), posto que restou recolhido em 18/03/2008 (fls.771). Pendia sobre a contribuição uma decisão judicial que afastava sua incidência, nos moldes pretendidos pela Fazenda Nacional. Assim, não poderia ter sido deduzido. Por outro lado, as competências de 11/2007 e 12/2007 - que também restaram não recolhidas no ano-calendário de 2007 - não poderiam, também, ter sido deduzidas, vez que além de não recolhida a contribuição e além da sentença concessiva de mérito, havia suspensão da exigibilidade da contribuição ao PIS ao tempo de apuração da CSLL.

Ao efetuar o recolhimento, em 18/03/2008, a recorrente não poderia ter deduzido o valor correspondente na apuração de 2007, sobre a qual pendeu suspensão de exigibilidade da contribuição. Não lhe era mais possível retroagir a 2007 e, nem mesmo garantir a dedutibilidade do recolhimento relativo ao período anterior à concessão da tutela antecipada (14/11/2007), posto que a decisão judicial obtida já havia sido introduzida como norma vinculante entre as partes, e, em sendo retroativa, fez seus efeitos atingirem a competência de maio/2005 e seguintes, e, portanto, todo o ano-calendário de 2007, e disso sabia a recorrente, já de posse da decisão obtida.

Correto, portanto, o lançamento.

Juros Selic cobrados sobre multa de ofício

Dispõe expressamente o art. 61 da Lei nº 9.430/96 (abaixo descrito) que os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, não pagos nos prazos previstos, serão acrescidos de multa de mora.

Prescreve, ademais, o §3º que sobre tais débitos (a que se refere o artigo) incidirão juros de mora calculados à taxa Selic (nos moldes do §3º do art5º), exceto no mês do pagamento (em que é cobrado o percentual de 1%).

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. [\(Vide Decreto nº 7.212, de 2010\)](#)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Ora, a expressão *débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições* no caso de crédito tributário constituído por auto de infração há de incluir necessariamente os tributos e contribuições lançados, mas também a multa de ofício lançada.

Em primeiro lugar, porque a multa de ofício *efetivamente decorre* de tributo ou contribuição, ou mais especificamente, do *inadimplemento* relativo a seu recolhimento, que pode estar cumulado ou não com alguma situação que agrave este mero fato, como a existência de dolo, fraude ou simulação, ou mesmo de desatendimento de requisição formulada pela autoridade fiscal para prestação de esclarecimentos.

Em segundo lugar, porque o débito para com a União decorrente de tributo e contribuição é *débito tributário*, ou seja, consigna o dever do sujeito passivo com a União equivalente, em termos patrimoniais, ao direito da União para com ele, denominado *crédito tributário*. E o crédito tributário, consoante nossa legislação, além de incluir a penalidade pecuniária, deve ser corrigido por juros de mora calculados à taxa Selic, consoante prescreve a nossa legislação. Vejamos.

O conceito de *débito* liga-se invariavelmente ao âmbito obrigacional, sendo este um dos elementos constitutivos da obrigação. Washington de Barros Monteiro¹ assenta que o *vínculo jurídico*, como elemento constitutivo da obrigação, se divide em *vínculo espiritual*, constituído pelo comportamento de satisfazer pontualmente a obrigação, e *material*, constituído pelo poder que a lei dá ao credor que não foi satisfeito, de acionar o devedor, promovendo a execução forçada de seus bens. Tais conceitos equivalem ao que os juristas alemães denominaram *Schuld* (dever de prestar) e *Haftung* (responsabilidade).

No caso da obrigação tributária, a doutrina não divergiu de tais escólios. Paulo de Barros Carvalho² consignou que a obrigação tributária é relação jurídica de cunho patrimonial, envolvendo sujeito ativo, titular do direito subjetivo de exigir a prestação, sujeito passivo, cometido do dever de cumpri-la, instalada a contar de um enunciado factual, situado no conseqüente de uma norma individual e concreta, juntamente com a constituição do fato jurídico tributário. Diz, ainda, o eminente jusfilósofo que o direito subjetivo de que está investido o sujeito ativo de exigir a prestação (crédito) pode ser representado por um vetor com a mesma direção, mas de sentido contrário àquele que representa o dever subjetivo (dever jurídico) de cumprir a prestação (débito).

Assim, resulta disso que o débito para com a União (tributário) corresponde em valor patrimonial ao *crédito tributário* a que faz jus aquela. E este crédito é relativo ao direito da União contra o sujeito passivo, mas está umbilicalmente vinculado ao débito do sujeito passivo contra a União, que é seu dever de adimplir o *crédito tributário* (representados por vetores de mesma direção e sentido contrário)

Pois bem. Com tais conclusões, devemos passar à leitura do direito tributário entre nós positivado para ver que o legislador efetivamente incluiu em tal conceito a noção de penalidade pecuniária.

¹ Washington de Barros Monteiro, in Curso de Direito Civil, p.25, 37ªed.

² Paulo de Barros Carvalho, in Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência, 1998, Saraiva,

A primeira demonstração disto é encontrada no art. 113 do CTN, em que é dito que a obrigação tributária principal tem por objeto o pagamento de tributo *ou penalidade tributária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente*.

Ora, de tal preceito duas assertivas devem ficar firmadas: a) a penalidade pecuniária está inserida no conceito de obrigação tributária principal; b) a extinção do crédito faz extinguir também a obrigação tributária principal que a constituiu; c) por derivação lógica, se a extinção do crédito promove, também, a extinção da obrigação, então o crédito (tributário) inclui, também, os valores devidos a título de penalidade pecuniária.

No art. 139 o Código, ao abrir exceções para o destino siamês de obrigação e crédito (circunstâncias que modificam o crédito, sua extensão ou efeitos ou excluem sua exigibilidade) reafirma que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Assim, de posse de tais enunciados, e dada uma primeira confirmação no próprio texto legal complementar, vê-se despida de sentido a afirmação no sentido de que o crédito tributário não inclui a multa de ofício.

Tal linha de pensamento é mantida no art. 142, quando, ao falar da *constituição do crédito tributário*, o legislador condiciona sua criação pelo lançamento, determinando à autoridade que consigne no ato administrativo a proposição da penalidade cabível. Tal penalidade cabível, como sabemos, não é simplesmente proposta mas também imposta pela autoridade lançadora no documento que constitui o lançamento, vez que não há repartição de competência entre as autoridades fiscais na hierarquia funcional quanto a este ponto.

E porque mandaria o legislador incluir a penalidade incluída no lançamento – instrumento por excelência destinado à *constituição do crédito tributário*, se não pertencesse ao crédito tributário?

A questão doutrinária relativa à inclusão da penalidade pecuniária no conceito de crédito tributário é relevante sob o ponto de vista científico. Porém, o direito positivo prescreve em sentido oposto. E não apenas pontualmente, mas em diversos pontos, todos em uníssono, conforme vimos acima.

Mas há mais prescrições seguindo esta mesma linha (e, portanto, confirmações disso). O art. 201 do CTN afirma que a dívida ativa tributária é constituída pelo crédito tributário (crédito dessa natureza), depois de esgotado o prazo para cobrança administrativa.

E o art. 2º da Lei de Execuções Fiscais, à semelhança do que já dispunha o art. 202 do CTN, manda incluir no termo de inscrição da Dívida ativa o *valor originário da dívida tributária* (o qual, portanto, contém todos os valores já consignados no crédito tributário, conforme o art. 201), bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato. Ou seja, permite o cálculo de juros de mora sobre os valores que já constavam do crédito tributário e foram transformados em dívida ativa tributária (os quais, por óbvio, incluem a multa de ofício).

Por tudo o que se disse acima, não há como insistir na alegação que a inclusão da penalidade pecuniária não foi quista pelo legislador, já que em diversos pontos tal linha prescritiva é tomada e retomada, sempre no mesmo sentido, com a efetiva inclusão da rubrica no gênero crédito tributário. A discussão científica, como disse, é relevante, mas no

Estado de Direito impera a Lei, sendo a doutrina, no dizer de Paulo de Barros Carvalho³, uma sobrelinguagem em relação ao direito positivo, com função descritiva, e não prescritiva.

No que tange à autorização em lei complementar para a cobrança deve-se lembrar que a taxa de 1% prescrita no §1º do art. 161 do CTN admite exceções, desde que veiculadas por Lei, que é a condição presente, em que o estabelecimento do cálculo à taxa Selic se dá por meio do §3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

No que tange à extensão da base de incidência dos juros, estabelece o *caput* do art. 161 que incidirão eles sobre o *crédito* (naturalmente, o tributário). Diz o preceito legal que *o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora...* E como já dito e repisado acima, a expressão *crédito* necessariamente inclui as penalidades pecuniárias (e, portanto, a multa de ofício lançada).

Por estes motivos, manifesto-me pela manutenção da cobrança dos juros, calculados à taxa Selic, sobre a multa de ofício lançada.

Assim, voto para dar provimento ao recurso de ofício, para restabelecer a multa isolada por falta de pagamento de estimativas, e para negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, 11 de setembro de 2013.

(assinado digitalmente)

Eduardo de Andrade - Relator

³ Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, 13ªed, Saraiva, p.3