MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10680.018012/2002-11
Recurso nº. : 135.395
Matéria : CSLL – Exs: 1998 a 2002
Recorrente : BANCO MERCANTIL DO BRASIL S.A.
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ – BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 20 de setembro de 2006
Acórdão nº. :101-95.727

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BANCO MERCANTIL DO BRASIL S/A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da exigência as importâncias de R$ 7.703.916,75 e R$ 1.194.565,36, nos anos de 2000 e 2001, respectivamente, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior que também admitiu a dedutibilidade dos juros sobre os valores provisionados.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 27 OUT 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, SANDRA MARIA FARONI, VALMIR SANDRI, CAIO MARCOS CÂNDIDO e JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR.

Recurso nº. : 135.395
Recorrente : BANCO MERCANTIL DO BRASIL S.A.

RELATÓRIO

Trata o presente recurso do inconformismo do BANCO MERCANTIL DO BRASIL S.A. – CNPJ nº 17.184.037/0001-10, de decisão da 4a. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte – MG, que por unanimidade de votos manteve o lançamento consubstanciado no auto de infração (fls. 05/15), relativo à Contribuição Social sobre o Lucro dos anos-base de 1997, 1998, 1999, 2000 e 2001 – exercícios de 1998, 1999, 2000, 2001 e 2002.

O lançamento foi efetuado por ter a fiscalização constatada a seguinte irregularidade:

> 1 – ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO ANTES DA CSLL (FINANCEIRAS)
>
> PROVISÕES NÂO DEDUTÍVEIS (FINANCEIRAS)
>
> No curso da fiscalização realizada no contribuinte em epígrafe, verificamos que não foi adicionado, na apuração da base de cálculo da CSLL, os valores totais referentes às provisões para riscos fiscais (conta 4.9.4.50.00-6-0.00.00), fato que está em dissonância com a legislação de regência da matéria e que ensejou o presente lançamento de ofício.
>
> Fato Gerador: 12/1997, 12/1998, 12/1999, 12/2000 e 12/2001.

Intimado do lançamento, impugnou o feito às fls. 158/180, acompanhada dos documentos de fls. 181/199, alegando, em síntese que:

> a) as despesas registradas para fazer face às obrigações tributárias constituídas, mas com a exigibilidade suspensa, não possuem natureza de provisão, mas sim, de obrigações a pagar, uma vez que, conforme a própria SRF, seu valor é devido desde o momento em que se verificou a ocorrência do fato gerador. Desta forma, não se tratando de provisão, fica evidente que as despesas de tributos com exigibilidade suspensa não podem ser

adicionadas na base de cálculo da CSLL, com base no art. 13 da Lei n. 9.249/95, como pretendeu a fiscalização;

b) em se tratando de obrigações a pagar, a análise do ordenamento jurídico brasileiro demonstra que não existe base legal para adicionar a despesa de tributos com a exigibilidade suspensa na base de cálculo da CSLL. A regra específica de indedutibilidade de tais despesas contida no art. 41, § da Lei n. 8.981/95, se aplica somente ao lucro real (base de cálculo do IRPJ). Assim, a despesa de tributos com a exigibilidade suspensa não deve ser adicionada na base de cálculo da CSLL, visto que as autoridades fiscais não poderão exigir tributo não previsto em lei;

c) considerando o entendimento das autoridades fiscais de que os juros são devidos mesmo quando os tributos estão com a exigibilidade suspensa, deve-se entender que, por conseqüência, os juros constituem despesas financeiras, incorridas e dedutíveis para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, pois constituem despesa financeira incorrida que flui independentemente de ser pago o tributo sobre o qual é calculado. Neste sentido, traz a alteração do art. 8o. da Lei n. 8.541/92, e pelo art. 41 da Lei n. 8.981/95, vez que este ultimo revogou a determinação de indedutibilidade quanto aos encargos financeiros;

d) alega erros cometidos pela fiscalização na apuração da parcela tributável, especificamente nos anos-calendário de 2000 e 2001, gerando autuação a maior nos montantes de R$ 8.693.554,00 em 2000 e R$ 1.194.565,36 em 2001, de vez que a fiscalização deixou de excluir à reversão da obrigação glosada em períodos anteriores.

Ao final requer o cancelamento do Auto de Infração.

À vista de sua impugnação, a 4a. Turma da DRJ em Belo Horizonte julgou procedente o lançamento, nos termos do Acórdão nº 2.969, de 20/02/2003 (fls. 201/207), cuja ementa tem a seguinte redação:

> CSLL
>
> Exercício: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002
>
> PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS
>
> Por configurar situação de solução indefinida à data do encerramento do ano-calendário a que se refere, o registro dos valores dos tributos com exigibilidade suspensa traduz nítido caráter de provisão.
>
> ERRO NA APURAÇÃO DA BASE TRIBUTÁVEL
>
> A regra do processo administrativo fiscal é de que a impugnação mencione os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.
>
> Lançamento Procedente

Em síntese o voto condutor do aresto recorrido possui a seguinte fundamentação:

a) que o registro contábil de despesas/custos relativas a tributos com exigibilidade suspensa, realizado a crédito de determinada conta integrante do grupo passivo, destina-se prevenir o patrimônio da pessoa jurídica caso o resultado advindo da medida judicial impetrada resultar-lhe desfavorável. Condicionada a evento futuro, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, evidenciando-se o nítido caráter de provisão deste registro contábil. Continuando, alega a necessidade da formação da provisão para o registro dos tributos com exigibilidade suspensa, em função de sua contingência passiva em exercício futuro, cujos valores, apropriados como despesa no ano-calendário, devem ser adicionados ao lucro líquido para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição

Social, por forca do disposto no art. 13, inciso I, da Lei n. 9.249/95;

b) que as bases de calculo da contribuição estariam majoradas, em virtude de contemplar valores correspondentes à obrigação principal (tributos) e aos juros de mora (SELIC), e não ter sido levado em consideração a variação monetária advinda das parcelas tributáveis nos anos-calendário de 2000 e 2001, e por não ter sido excluído o montante correspondente às reversões de parte das obrigações glosadas, a autoridade julgadora afastou tais alegações, por não ter a Recorrente trazidos aos autos provas documentais de pudessem corroborar suas alegações;

c) que os agentes públicos estão obrigados a aplicar às orientações estabelecidas na legislação tributária de regência da matéria;

d) que as provisões registram riscos que podem nascer no futuro, as despesas com "contas a pagar" registram obrigações já existentes e conhecidas, mesmo que não sejam exigíveis neste momento;

e) que a natureza da obrigação tributária (como provisão ou contas a pagar) não se confunde com a sua exigibilidade. Não é a inexigibilidade temporária e revogável do crédito tributário que define a condição de provisão ou de efetiva despesa, mas sim, a existência da obrigação por força de lei, seu reconhecimento por parte do contribuinte (e das autoridades fazendárias) e a precisão de seu valor;

f) que existe no caso, a precisa definição legal do fato gerador, da base de cálculo, da alíquota aplicável e do vencimento da obrigação; logo, tem-se um valor devido cujo pagamento está suspenso por força judicial;

g) que, tendo demonstrado que as despesas com tributos com a exigibilidade suspensa não se enquadram no conceito de provisão, não cabe sua adição com base no art. 13, inciso I, da

Lei nº 9.249/95 que a aplicável, exclusivamente, para provisões;

h) que, se o mencionado art. 13 (que se aplica para fins da CSLL e do IRPJ) fosse aplicável às obrigações com tributos suspensos, não haveria necessidade de ter sido instituído o art. 41 da Lei nº 8.981/95, para justificar a adição destes valores na base de cálculo do IRPJ;

i) que, em relação à adição de tributos com a exigibilidade suspensa para fins da CSLL, entende que inexiste imperativo legal que determine a sua indedutibilidade, porquanto, o tratamento disciplinado pelo art. 41 da Lei nº 8.981/95, revogando o art. 8o. da Lei nº 8.541/91, diz respeito apenas a apuração do lucro real, não abrangendo a CSLL;

j) que fica evidente que a regra específica de indedutibilidade dos tributos com a exigibilidade suspensa contida no art. 41, § 1º da Lei nº 8981/95, não se aplica a CSLL, pois não encontra fundamentação legal para fins da base de cálculo desta contribuição;

k) que a dedutibilidade dos juros sobre tributos com a exigibilidade suspensa, trazendo como supedâneo legal para sustentar a hipótese de dedutibilidade o art. 374 do RIR/99;

l) que, nos casos em que a obrigação tributária registrada no passivo foi objeto de depósito judicial, a glosa da atualização do passivo representa dupla carga fiscal para o contribuinte. Isto porque, a variação monetária ativa do depósito judicial já é tributada através do lucro líquido;

m) que os erros procedidos pela fiscalização por ocasião da apuração da parcela tributável relativa aos anos-calendário de 2000 e 2001, porquanto, o agente fiscal glosou todas as movimentações ocorridas nos anos-calendário em que a mesma representou acréscimo da obrigação (e, portanto, despesa no resultado do exercício);

n) que deixou de proceder ao ajuste nos anos-calendário em que houve redução da obrigação (gerando receita no resultado em decorrência da reversão do passivo). Sendo assim, alega que, se a despesa relativa ao acréscimo da obrigação foi considerada indedutível, a receita decorrente da redução da mesma obrigação não pode ser mantida como tributável no resultado do exercício.

Em sessão de 15/10/2003, esta Câmara decidiu, nos termos da Resolução nº 101-02.413, retornar os autos à repartição de origem, para que a fiscalização realizasse diligência e tomasse as seguintes providências:

o) verificasse nos livros contábeis e fiscais se, efetivamente, o recorrente reverteu o crédito no resultado do ano-calendário de 2000 – exercício de 2001, no montante de R$ 8.693.554,00, da conta obrigação com o PIS;
p) da mesma forma em relação à conta "Outros", relativo ao ano-calendário de 2001 – exercício 2002, no montante de R$ 1.194.565,36;
q) informasse se esses valores já foram considerados pela fiscalização quando da lavratura do auto de infração;
r) verificasse se, da glosa das despesas registradas em contrapartida no passivo (glosa da atualização do passivo), representou dupla carga fiscal para o contribuinte conforme alega, por ter sido tributada a variação monetária ativa do depósito judicial; e
s) procedesse aos comentários que entendesse pertinentes em relação aos itens precedentes.

Após a realização da diligência fiscal solicitada por este Colegiado, conforme o termo de fls. 415/419, sem a necessária intimação à recorrente para que, caso quisesse exercer o direito de se manifestar sobre o

resultado da diligência, retornaram novamente os presentes autos para tal mister, nos termos da Resolução nº 101-02.479, de 10/08/2005 (fls. 483/490).

A manifestação da recorrente a respeito do resultado da diligência fiscal encontra-se às fls. 495/502, com os seguintes argumentos, em resumo:

> 1 – Reversões contábeis dos saldos das obrigações fiscais não consideradas pela fiscalização – itens "a", "b" e "c" da Diligência Fiscal
>
> - Nos termos do item "a" da diligência, foi confirmado pela fiscalização que, efetivamente, houve a reversão de R$ 8.693.554,00 no ano-calendário de 2000, registrado contabilmente sob a rubrica "Obrigação com o PIS";
> - que a autoridade diligenciante também atestou a reversão contábil no ano-calendário de 2001, de R$ 1.194.565,36, referente à "Provisão para Riscos Fiscais – Outros", em contrapartida de uma conta de receita no resultado do exercício do recorrente (item "b" da Diligência). Todavia, aduziu a fiscalização que o recorrente não teria exercido o seu direito de excluir os referidos montantes na apuração da base de cálculo da CSLL daqueles exercícios. Portanto, não poderia a fiscalização exercer esta faculdade em nome do contribuinte;
> - a fiscalização considerou as adições supostamente não adicionadas pelo recorrente, sem, no entanto, considerar o efeito da exclusão da totalidade das reversões ocorridas nos anos-calendário de 2000 e 2001, reversões estas que anulariam o efeito fiscal de parte das adições realizadas pela autoridade fiscal, por entender que esta seria uma faculdade do contribuinte;
> - se a autoridade lançadora efetuou ajustes nos cálculos do recorrente para exigir a adição dos tributos com exigibilidade suspensa na base de cálculo da CSLL, deveria ela ter considerado as respectivas receitas geradas pelas reversões nos períodos seguintes como não tributáveis. Assim, deveria ser

excluído o valor de R$ 8.693.554,00 da base de cálculo da CSLL de exercícios futuros, diminuído de R$ 989.637,25, relativo à reversão da provisão para o PIS constituída no ano-calendário de 1996, exercício este não abrangido pelo lançamento fiscal, totalizando uma exclusão líquida de R$ 7.703.916,75;

2 – Tributação em duplicidade, dos Juros Calculados sobre os Tributos Suspensos (item "d" da Diligência)

- Não se pode imputar ao recorrente a responsabilidade pela falta de exclusão das receitas dos juros ativos na base de cálculo da CSLL. O recorrente não realizou a referida exclusão justamente porque considera que os juros passivos são dedutíveis na base de cálculo da CSLL;

- no resultado do exercício, as receitas financeiras geradas pela atualização dos depósitos se anulam com as despesas financeiras reconhecidas sobre a obrigação fiscal. Não há, portanto, efeito fiscal neste momento, pois a totalidade da receita é tributada enquanto a totalidade da despesa é deduzida;

- das duas, uma: ou se exige a tributação dos juros ativos, mantendo-se a dedutibilidade dos juros passivos (tal como fez o recorrente), ou se exige a tributação dos juros passivos, porém, excluindo os juros ativos da tributação. Mas nunca o procedimento exigido pela fiscalização de se tributar tanto os juros ativos quanto os juros passivos, pois aí sim haverá dupla tributação;

- ao final do Termo de Diligência, a autoridade fiscal fez questão de ressaltar que, no caso concreto, teria havido a "antecipação" da tributação dos juros calculados sobre os depósitos judiciais, o que reforça a tese de que o recorrente não pode ser compelido a tributar, novamente, os juros passivos calculados sobre a mesma obrigação tributária.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ, Relator

Como visto do relatório, trata-se de retorno de diligência, decorrente da decisão proferida por este Colegiado em 15/10/2003, nos termos da Resolução nº 101-02.413.

Naquela oportunidade, permaneciam dúvidas sobre a matéria em apreço, diante disso, entendeu a Câmara baixar os autos para que a fiscalização efetuasse diligência no sentido de esclarecer alguns pontos obscuros no processo.

Às fls. 415/419, consta o Termo de Diligência Fiscal, com as providências tomadas pela autoridade encarregada, bem como a sua manifestação, abaixo resumida:

> O contribuinte foi intimado através do Termo de Intimação Fiscal n. 001, cuja ciência ocorreu em 19/10/2004.
>
> Apresentou toda documentação solicitada por esta fiscalização, bem como todas as explicações/justificativas concernentes ao aludido termo.
>
> (...) se o próprio contribuinte reverteu provisões e não as excluiu na apuração do lucro real não caberia a esta fiscalização adotar referido procedimento para o contribuinte.
>
> Esta fiscalização limitou-se a adicionar valor ao lucro líquido, para a apuração da correta base de cálculo da CSLL, decorrentes das Provisões para Riscos Fiscais contabilizadas pelo contribuinte.
>
> (...) efetuamos o presente trabalho no sentido de atender ao item "a" da diligência solicitada pelo 1ºCC, ocasião na qual pudemos constatar que efetivamente o contribuinte reverteu no ano-calendário de 2000, o valor de R$ 8.693.554,00, referente a Provisões Para Riscos Fiscais – PIS, constituídas, tendo como contrapartida conta de receita.
>
> Ocorre que, mesmo que se entenda que esta reversão possa agora ser excluída, verificamos que parte da mesma (mais precisamente R$ 989.637,25 efetuada no ano de 2000) refere-se ao provisionamento

efetuado em 1996, período que não foi objeto de fiscalização e no qual o contribuinte já havia apropriado ao resultado daquele ano-calendário (1996) as respectivas despesas com Provisão para Riscos Fiscais, não tendo naquela oportunidade adicionado aquele valor (R$ 989.637,25), ao lucro líquido para fins de apuração da base de cálculo da CSLL. Ora, se no ano-calendário de 1996, o contribuinte considerou aquela despesas dedutível deve agora, por ocasião da reversão daquele valor no ano-calendário de 2000, considerar a receita decorrente da reversão como tributável.

Sendo assim, mesmo que se entenda que esta reversão possa agora ser excluída, o valor correto da mesma no ano-calendário de 2000 seria de R$ 8.693.554,00 – R$ 989.637,25 = R$ 7.703.916,75.

Referido valor já foi inclusive atestado pelo contribuinte, conforme pode ser constatado em sua resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 01, de 18/10/2004.

Da mesma forma, não obstante o entendimento mencionado no item "a" , efetuamos o presente trabalho no sentido de atender ao item "b" da diligência solicitada, ocasião na qual pudemos constatar que efetivamente o contribuinte reverteu no ano-calendário de 2001 o valor de R$ 1.194.565,36, referente a Provisões para Riscos Fiscais – Outros, constituídas tendo como contrapartida conta de receita.

Quanto ao item "c" da diligência solicitada, conforme já exposto nos itens precedentes, esta fiscalização cingiu-se a considerar as adições não efetuadas pelo contribuinte e neste sentido os valores de R$ 8.693.554,00 – R$ 989.637,25 = R$ 7.703.916,75 e de R$ 1.194.565,36 já haviam sido adicionados por esta fiscalização nos anos-calendário fiscalizados anteriores a 2000 e a 2001 respectivamente.

Quanto às exclusões das reversões efetuadas, reiteramos que se trata de faculdade do contribuinte e que, portanto, não caberia a esta fiscalização adotar referido procedimento para o contribuinte.

Quanto ao item "d" da diligência solicitada, entendemos ser descabida a alegação de dupla carga fiscal justificada pelo contribuinte pelo fato de haver sido adicionado à base de cálculo da CSLL o valor dos juros passivos como acessórios das provisões constituídas e, ao mesmo tempo, ter o contribuinte oferecido à tributação os juros ativos relativos aos depósitos judiciais efetuados, pelos seguintes motivos:

Trata-se de duas questões distintas:

Uma diz respeito à atualização das provisões constituídas, o que acaba por gerar despesa (juros passivos) e que afetam o resultado. Como o principal (provisão constituída) não é dedutível na apuração da base de cálculo da CSLL, também não serão dedutíveis os seus acessórios (juros passivos).

A decisão de primeiro grau manteve integralmente o lançamento, por não ter sido adicionado na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido relativo aos anos-calendário de 1997 a 2001, os valores das provisões

efetuadas para riscos fiscais registrados na conta Provisão para Riscos Fiscais - código 4.9.4.50.00-6-0.00.00.

Inicialmente o Recorrente contesta o lançamento, entendendo que não existe óbice à dedução das provisões constituídas, porquanto, inexiste para o caso da CSLL imperativo legal que determine a indedutibilidade dos tributos com a exigibilidade suspensa, até porque, as despesas com tributos com a exigibilidade suspensa não se enquadram no conceito de provisão, não cabendo assim, sua adição com base no artigo 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95, pois, aplicável, exclusivamente, para provisões.

Da mesma forma, assevera que a regra específica de indedutibilidade de tais despesas contida no art. 41, § 1º da Lei nº 8.981/95, se aplica somente ao lucro real, base de cálculo do IRPJ.

Ao que pese os argumentos despendidos pela Recorrente na sua peça recursal, entendo, com a devida vênia, que os mesmos não podem prosperar.

Antes de adentrar a matéria de mérito discutida nos presentes autos, faz-se necessário algumas considerações acerca das normas que tratam do regime de competência, da dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa, e por fim, do conceito de provisão e contas a pagar que irá definir a presente lide.

De acordo com a Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/76), a escrituração da companhia deve observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência. Por este regime, as receitas devem ser contabilizadas no período-base em que constituído o direito ao seu recebimento, os custos e as despesas, naquele em que constituído o dever jurídico de efetuar o pagamento.

Sendo assim, as receitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, independentemente de recebimento ou pagamento.

A contabilidade como é sabido, tem como objetivo principal "*o de permitir, a cada grupo principal de usuários, a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, num sentido estático, bem como fazer inferências sobre suas tendências futuras*" (Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke).

No caso em tela, o fato de as referidas contribuições se encontrarem com a sua exigibilidade suspensa, não significa que o crédito tributário correspondente não era devido, identificável ou mensurável, mas tão somente que o seu efetivo desembolso está postergado para o momento do término da ação judicial e que, portanto, enquanto não for proferida decisão na ação judicial, são devidos.

Tendo o contribuinte impetrado ação judicial, efetivamente entendeu que as leis que instituíram ou majoraram as obrigações questionadas, traziam em seu bojo flagrantes ilegalidades e inconstitucionalidades, e sendo assim, não há o que se falar em contas a pagar em seu sentido estrito, como sendo uma obrigação definitiva, até porque tal obrigação nasce de modo incondicional, ao passo que as características dos tributos com exigibilidade suspensa, são obrigações fiscais condicionadas à exigência futura e incerta.

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

No caso de tributos e contribuições, o dever jurídico de efetuar o pagamento surge com a ocorrência do fato gerador, devendo a obrigação tributária ser contabilizada mesmo que a pessoa jurídica não proceda ao recolhimento do tributo ou a contribuição, hipótese que se verifica quando a exigência é questionada judicialmente.

Até o advento da Lei nº 8.541/92, vigorava o Decreto-lei nº 1.598/77, o qual dispunha que os tributos eram dedutíveis, como custo ou despesa operacional, no período-base de incidência em que ocorrer o fato gerador da obrigação tributária, independentemente do efetivo pagamento.

Assim, a partir do ano-calendário de 1993 (Lei nº 8.541/92), a escrituração contábil dos tributos e contribuições – com ou sem exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151 do CTN – continuou a ser feita por competência, mas a sua dedutibilidade fiscal passou a ficar condicionada ao seu efetivo pagamento, ou seja, pelo regime de caixa, derrogando assim, o princípio da conexão das receitas e despesas inerente ao regime de competência imposto pela lei das S/A (Lei nº 6.404/76) e pelo Decreto-lei nº 1598/77.

Posteriormente, o § 1º do artigo 41 da Lei nº 8.981/95, reintroduziu o regime de competência para a dedutibilidade dos tributos e contribuições na determinação do lucro real, exceto para os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do artigo 151 da Lei nº 5.172/66, havendo ou não depósito judicial.

Logo, decorre daí a necessidade da formação da provisão para o registro contábil dos tributos com exigibilidade suspensa em função de sua contingência passiva em exercício futuro, cujos, valores, apropriados como despesa no ano-calendário, devem ser adicionadas ao lucro líquido para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, por força do disposto no artigo 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95.

Com relação aos argumentos do recorrente no sentido de que o disposto no artigo 41 e o parágrafo primeiro da Lei nº 8.981/95, que prevê a indedutibilidade de tributos e contribuições com exigibilidade suspensa, tão somente para fins de apuração do lucro real, base de cálculo do Imposto de Renda e não para a Contribuição Social sobre o Lucro, de fato, a indedutibilidade dos tributos com a exigibilidade suspensa era de aplicação exclusiva para efeito de apuração do lucro real.

Ocorre que, por força do disposto no art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95, com exceção das provisões constituídas para pagamento de férias de empregados e de décimo terceiro salário e das provisões técnicas exigidas por legislações especiais, ficaram vedadas para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, qualquer provisão, nesta incluídas as provisões constituídas em função de tributo e contribuição com exigibilidade suspensa.

Logo, não há como prosperar os argumentos despendidos pela Recorrente, devendo, portanto, ser mantida a exigência em relação a este particular.

Por outro lado, conforme os argumentos expostos pelo recorrente, no sentido de que, ao encerrar o ano-calendário de 1999, o saldo final da conta relativa à obrigação com o PIS (exigibilidade suspensa) que totalizou R$ 11.274.735,39. Por ocasião do encerramento do ano-calendário de 2000, a mesma conta apresentou saldo de R$ 2.581.181,39, sendo que a redução no saldo teria ocorrido em virtude de reversão contábil daquela conta, o que teria gerado crédito na conta de resultado do exercício no valor de R$ 8.693.554,00, o mesmo foi devidamente confirmado pela autoridade autuante, motivo pelo qual deve ser excluído da base de cálculo da contribuição social objeto do lançamento de ofício sob exame.

Porém, o valor correspondente à reversão da citada provisão deve ser ajustado (reduzido em R$ 989.637,25), conforme detalhado pela autoridade autuante, tendo em vista que referida parcela decorre do provisionamento realizado no ano-calendário de 1996, período que não foi objeto da ação fiscal, no qual a recorrente havia registrado a débito do resultado do exercício a despesa com a constituição da mencionada Provisão para Riscos Fiscais, a qual não foi adicionada ao lucro líquido para fins de apuração da base de cálculo da CSLL.

Diante disso, tendo o contribuinte registrado mencionado valor como despesa dedutível e não procedido à sua adição naquela oportunidade (ano-

calendário de 1996), sendo que, somente no ano-calendário de 2000 efetuou a reversão contábil da mesma, e ainda, não tendo sido objeto da ação fiscal, não há que se falar em ajuste à base de cálculo do referido valor em relação ao auto de infração.

Por conseguinte, é de se ajustar a base de cálculo da CSLL relativa ao ano-calendário de 2000, com a redução da parcela de R$ 7.703.916,75 (R$ 8.693.554,00 – R$ 989.637,25).

Da mesma forma, deve ser excluída a parcela de R$ 1.194.565,36, correspondente a reversão contábil da provisão para o PIS no ano-calendário de 2001, valor também não levado em conta pela autoridade autuante por ocasião da lavratura do auto de infração.

Com relação à despesa financeira registrada pela recorrente, com base na taxa SELIC, calculada sobre o saldo da conta Provisão para Riscos Fiscais, entendo que não tem razão a mesma, pois a dedutibilidade dos juros está intimamente ligada à possibilidade ou não de deduzir da base de cálculo da contribuição a parcela principal da obrigação, a qual, como visto, não é dedutível.

Aliás, nesse sentido foi a decisão deste Colegiado no Acórdão nº 101-95.184, de 13/09/2005, Relatora a ilustre Conselheira Sandra Maria Faroni, cuja ementa, no que se refere à matéria em questão, possui a seguinte descrição:

> 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.

Peço vênia para destacar os seguintes excertos do voto condutor daquele aresto:

> A legislação tributária tem regras específicas sobre a dedutibilidade de obrigações referentes a tributos. Para os

períodos em questão, a regra específica é a prevista no § 1º do art. 41 da Lei 8.961/95, *verbis*:

> "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.

Argumenta a Recorrente que essa regra não é aplicável aos juros de mora incidentes sobre os tributos. Todavia, como é curial, o acessório segue principal. Por conseguinte, os juros de mora, objeto do lançamento, têm a mesma natureza dos tributos questionados judicialmente, sobre os quais incidem. Dessa forma, a norma que comanda a dedutibilidade dos tributos deve comandar a dedutibilidade dos juros de mora sobre eles incidentes. O fato de a lei anterior tratar expressamente da dedutibilidade dos juros de mora e a nova lei não o fazer em nada altera essa decorrência lógica.

Portanto, não tem razão a alegação de que a autoridade fiscal alterou o foco da discussão, formalizando a exigência a título de provisão indedutível porque, sob o enfoque de despesa a pagar, os valores questionados seriam dedutíveis.

Alega ainda a Interessada que a legislação utilizada para embasar a exigência é inaplicável ao caso, uma vez que os juros de mora constituem despesa financeira, e não mera provisão. Traz doutrina que trata da confusão generalizada em utilizar o título de "Provisão" no lugar de "Contas a Pagar" para o registro de despesas incorridas. Diz que a própria lei determina que os juros de mora são devidos inclusive nos períodos em que a cobrança estiver suspensa por decisão administrativa ou judicial, tratando-se, assim, de despesa incorrida, e não de provisão.

"Provisões" é o *nomem juris* genérico que o Direito Contábil dá a contas retificadoras de ativo ou de registro de responsabilidades por despesas incorridas definidas e estimadas1. As provisões propriamente ditas são as contas criadas no Passivo Circulante e no Exigível a Longo Prazo para o reconhecimento de despesas incorridas, efetivamente quantificadas e de exigibilidade futura.

As provisões, sejam do ativo, sejam do passivo, são determinadas por estimativas que envolvam incertezas de grau variável.2

No "Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações" do FIPECAFI (Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras)3, Sérgio de Iudicibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke esclarecem que:

"17.1.8.2 PROVISÕES DEDUTÍVEIS NO FUTURO

...determinados custos ou despesas deverão ser adicionados ao lucro líquido do exercício para determinar o lucro real,uma vez que somente serão dedutíveis no cálculo do imposto de renda quando atenderem "as condições" da legislação fiscal para serem considerados como tal. Alguns exemplos são:

(...)

4. Provisão para riscos fiscais e outros passivos contingentes.

(....)

!8.1.5.Provisão para Riscos Fiscais e Outros Passivos Contingentes.

Em contabilidade, uma contingência é uma situação de risco já existente e que envolve um grau de incerteza quanto à efetiva ocorrência e que, em função de um evento futuro, poderá resultar em ganho ou perda para a empresa. A preocupação maior deve ser com as contingências que possam resultar em perda para a empresa. A preocupação maior deve ser com as contingências que possam resultar em perda para a empresa, pois, pelo conservadorismo, aquelas que, em decorrência de infrações de terceiros, reclamações, pedidos de reembolso, etc. posam tornar-se ganhos da empresa, só serão contabilizadas quando efetivamente ganhas. Não obstante, a técnica contábil recomenda a menção das contingências ativas nas notas explicativas das demonstrações financeiras.

Por outro lado, para que a contingência passiva julgada provável em exercício futuro seja registrada contabilmente por meio da formação da provisão para riscos fiscais e outros passivos contingentes , deverá ser possível estimar seu valor; caso contrário, apenas deverá ser mencionada nas notas explicativas, descrevendo –se o tipo de contingência e explicando-se a impossibilidade de determinar seu montante. A empresa poderá, ainda, ter processos fiscais e outros que envolvem uma contingência cujos valores sejam calculáveis; mas não serão provisionados quando forem remotas as possibilidades de perdas, após análise detida pela administração e por seus advogados. Todavia, ainda assim, o fato deve ser descrito em nota explicativa. Alguns exemplos de contingências são:

(...)

b) autuações fiscais que possam resultar em obrigação para a empresa;

(...)

g) ações judiciais em andamento contra a companhia;

(...)

O lançamento contábil será a débito de despesa do exercício no qual se registra a receita , que acabará por ser a origem da perda (como no caso de garantias concedidas, acordo de recompra, etc.) ou, quando isso não for possível, no exercício em que a empresa se apercebeu da existência da contingência (...).

Essa provisão é indedutível para efeitos fiscais. Todavia, no exercício social (período fiscal) em que a perda se efetivar, a

> parcela da provisão utilizada para absorvê-la poderá ser excluída do lucro real (art. 247, § 2º, do RIR/99)."
>
> Vê-se que a acusação fiscal encontra respaldo na doutrina referenciada. Os tributos discutidos judicialmente representam obrigações fiscais que não têm data definida de pagamento e que apresentam certo grau de incerteza quanto à sua ocorrência, dependendo da decisão judicial final. Da mesma forma, os juros sobre eles incidentes, que como acessório, acompanham o principal, e serão ou não devidos, conforme a decisão judicial julgue devidos ou não os tributos. Por conseguinte, os respectivos valores têm a natureza de provisão para riscos fiscais, e têm sua dedutibilidade condicionada ao pagamento.
>
> Aliás, a questão da natureza dos juros (se provisão, se despesa incorrida a pagar) não tem relevância, posto que a indedutibilidade é conseqüência da condição acessória dos juros: não se desvincula a acessório do principal.

Independentemente do fato de o contribuinte ter oferecido à tributação os juros ativos correspondentes aos depósitos judiciais, não há como pretender a compensação entre os valores por ela tributados espontaneamente e aqueles glosados pela fiscalização, objeto da presente glosa, tendo em vista que a norma legal e também a jurisprudência deste Colegiado não admitem tal possibilidade.

No caso, os juros passivos registrados como despesa, incidentes sobre as provisões questionadas judicialmente, possuem a mesma natureza dessas, haja vista envolverem o mesmo grau de incerteza quanto à efetiva ocorrência e que, em função de evento futuro, poderão resultar em ganho ou perda para a pessoa jurídica. Não há pois, como aplicar ao caso as disposições contidas no art. 374 do RIR/1999 e tampouco no art. 52 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, conforme pretendeu a impugnante em sua defesa.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir da exigência a parcela de R$ 7.703.916,75, no ano-calendário de 2000, e de R$ 1.194.565,36, no ano-calendário de 2001.

É como voto.

Sala das Sessões (DF), em 20 de setembro de 2006

PAULO ROBERTO CORTEZ