

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**

**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nr. 11080/011.869/91-28

Sessão de : 21 de fevereiro de 1995

ACORDAO Nr. 103-15.965

Recurso nr: 108.569 - IRPJ - EX: 1989

Recorrente : EDIFICIO REUNIDOS S/A

Recorrida : DRF EM PORTO ALEGRE - RS

**ACAS**

**DEDUTIBILIDADE DAS OPERAÇÕES TRIBUTARIAS** - Até o advento da Lei nr. 8.541/92 as contrapartidas das provisões constituídas para pagamento de Tributos e Contribuições são dedutíveis para fins de apuração do Lucro Real, desde que as provisões tenham sido constituídas no período-base da ocorrência dos seus fatos geradores, independentemente de estarem com suas exigibilidades suspensas nos termos do código tributário nacional. Caso a decisão do Poder Judiciário seja favorável àquele que requereu seu pronunciamento, as provisões devem ser revertidas e consideradas, para efeito de apuração do lucro real, no período-base de seu trânsito em julgado.

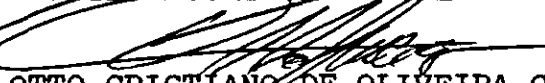
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **EDIFICIO REUNIDOS S/A**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões, em 21 de fevereiro de 1995

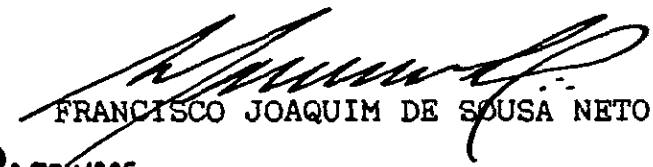
  
CANDIDO RODRIGUES NEUBER

- PRESIDENTE

  
OTTO CRISTIANO DE OLIVEIRA GLASNER - RELATOR



Processo nr. 11080/011.869/91-28  
Acórdão nr. 103-15.965

VISTO EM  FRANCISCO JOAQUIM DE SOUSA NETO  
SESSAO DE: 24 FEV 1995

- PROCURADOR DA FA  
ZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE, SONIA NACINOVIC E EDVALDO PEREIRA DE BRITO. AUSENTE OS CONSELHEIROS CESAR ANTONIO MOREIRA E FLAVIO ALMEIDA MIGOWSKI.



Processo nº : 11080.001.869/91-28

Recurso nº : 106569

Acórdão nº : 103-15.965

Recorrente : EDIFÍCIOS REUNIDOS S/A

### RELATÓRIO

Contra a empresa acima identificada foi lavrado auto de Infração, em 19 de novembro de 1991 (fls 16 a 21) onde se exigiu Imposto Sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, acrescido de multa e correção, inclusive a TRD, como juros, no período compreendido entre fevereiro de 1991 a dezembro do mesmo ano, porque a Autuada houvera registrado como despesa dedutível a contrapartida da provisão para pagamento da Contribuição Social Sobre o Lucro, instituída pela Lei 7.689/88, referente ao período-base de 1988, exercício financeiro de 1989. Como justificativa para a exigência, alegou a Autoridade Autuante, que a Autuada não houvera reconhecido a ocorrência do fato gerador porque não recolhera a contribuição em tela.

Tempestivamente a Autuada Impugnou a exigência esclarecendo que o não recolhimento da contribuição registrada como despesa se justificava porque houvera recorrido ao poder judiciário contra a exigência da Contribuição Social Sobre o Lucro, através de ação de Mandado de Segurança, onde foi concedida liminar, mediante depósito judicial.

Alegou a Autuada, em sua peça Impugnatória:

- a) que houve depósito judicial do valor correspondente;
- b) que a suspensão do crédito tributário mediante depósito judicial tornava legítima a dedução em tela;
- c) que era incongruente a posição do fisco, porque contestava o Mandado de Segurança defendendo a exibilidade da Contribuição Social e paralelamente se insurgia contra a sua dedutibilidade como se a mesma, efetivamente, não fosse devida;
- d) que a pretensão esteriorizada pelo fisco somente se justificaria quando o Mandado de Segurança fosse definitivamente julgado;
- e) que não existe lei que autorize a cobrança da exação pretendida, portanto ferido o princípio da legalidade que vincula, à lei, o Ato administrativo praticado pelos agentes do poder executivo.

Juntou, a Autuada, Certidão, expedida pela Diretora da Secretaria da 2ª Turma do Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região, confirmando que tramitava pelo expediente daquele tribunal Apelação em Mandado de Segurança, distribuída em 18 de março de 1991. (fls. 36 dos Autos).



ACÓRDÃO 103-15.965

Em seguida, foi efetuada a juntada da Informação fiscal que no Mérito alegou, desde logo, o fisco ao Autuar a empresa não deixou de considerar e respeitar o fato de que a combrança da "Contribuição Social" estava "sub judice" mas, face a insistência com que o contribuinte não concordava com o seu pagamento, deveria oferece-la a tributação.

Entre outras razões trazidas ao processo para efeito de sustentação da exigência como concebida alegou a Autoridade Autuante:

a) que depósitos judiciais não equivalem a pagamento de tributo ou contribuição;

b) que o Art. 171 do RIR/80 determina que a postergação de despesa não constitui motivo para lançamento de imposto, portanto, caso a empresa perdesse a demanda judicial, mesmo assim poderia aproveitar a despesa.

c) que o contribuinte nega judicialmente a ocorrência do fato Gerador;

d) que não existe garantia, caso seja favorável ao contribuinte a decisão judicial, de que este venha a retificar sua declaração de renda;

e) que não existe garantia de que ao sair da decisão judicial em instância final tenha decaído o direito da União lançar o imposto. Por isto é que a fiscalização se obriga a proceder o lançamento da contribuição.

Trouxe, ainda aos Autos, a Autoridade Autuante, opiniões doutrinárias e Pareceres emitidos pela Coordenação do Sistema de Tributação da Receita Federal acerca da indedutibilidade como despesa dos tributos cuja exigibilidade estejam suspensa por medida judicial.

Finalmente, ainda trouxe à colação Acórdão do 1º Conselho de Contribuintes que decidiu pela dedutibilidade de imposto registrado como despesa em exercício posterior ao da competência.

Estabelecido o litígio foi proferida Decisão pelo Ilmo. Sr. Delegado da Receita Federal, em Porto Alegre, julgando procedente a ação fiscal.

Intimada da Decisão em 22 de julho de 1993 a Autuada interpos recurso ao 1º Conselho de contribuintes em 13 de agosto de 1993. mantendo todas as razões já expostas em sua peça Impugnatória e trazendo a colação seguintes elementos novos:

a) decisão que reconheceu indevida a cobrança da Contribuição Social, instituída pela Lei nº 7.689/88 correspondente ao período-base de 1988, exercício financeiro de 1989;



ACÓRDÃO 103-15.965

b) introdução no corpo da Lei do Art. 8º da Lei 8.541/92 que disciplinou a indedutibilidade dos tributos, cuja exibibilidade estivesse suspensa por força de decisão judicial ou depósito.

Finalmente requereu que fosse determinado que a Recorrente deveria proceder o pagamento do imposto sobre a renda, face a decisão favorável da justiça, no que se refere a Contribuição Social Sobre o Lucro, sem incidência de qualquer penalidade, inclusive moratória.

É O RELATÓRIO



Processo nº 11080/011.869/91-28  
Acórdão nº 103-15.965

### VOTO

Conselheiro OTTO CRISTIANO DE OLIVEIRA GLASNER, Relator:

O recurso é tempestivo.

Correntes de opiniões divergentes acerca da dedutibilidade das contrapartidas, em conta de despesa, das provisões constituídas com base no Art. 16 do Decreto-lei 1.598/77, cujo texto foi consolidado no Art. 225 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 85.450/80, têm dado ensejo a manifestações conflitantes tanto pelas inteligências que militam no âmbito das construções doutrinárias do direito, quanto por aquelas responsáveis pelas decisões proferidas, quer no âmbito administrativo, quer no âmbito do Poder Judiciário. De uma forma ou de outra, certo é que a questão não se encontra pacificamente resolvida, a ponto de permitir sua solução, sem que se esteja conflitando com uma corrente divergente de pensamento.

Entendo que a questão da dedutibilidade dos tributos, cuja exigibilidade esteja suspensa em virtude de medida liminar em processo de mandado de segurança ou em razão do seu depósito integral, estaria resolvida pela expressa disposição contida no Art. 16 do Decreto-lei 1598/77, no sentido de garantir a dedutibilidade do tributo, no período base de incidência em que ocorresse o fato gerador da obrigação.

Posições divergentes têm sido sustentadas com base em argumentos consistentes, contudo, resta claro, que não podem ser admitidos como fundamento de exigência do imposto as seguintes colocações:

a) A solicitação de tutela jurisdicional implica na negativa, por parte da empresa, da ocorrência do fato gerador.

b) O depósito judicial não equivale a pagamento de tributo ou contribuição.

c) O disposto no Art. 171 do RIR/80 autoriza a empresa a pleitear a dedutibilidade do tributo em período não competente, portanto, somente após a decisão final da demanda judicial é que se legitimaria a dedutibilidade da despesa.

Com efeito, são argumentos tangenciais, inspirados muito mais por uma vontade de construção legislativa de um novo ordenamento, do que pelo esforço de interpretação do comando normativo que elegeu o regime de competência para efeito de dedutibilidade dos tributos.



A solução da questão exige aprofundamento da análise do regime de competência e do conceito de provisão. Somente a interpretação sistemática do comando normativo contido no Art. 16 do Decreto-lei 1598/77, o que vale por dizer, interpretação que contemple o ordenamento jurídico no qual está inserido, é que permitirá conclusões, mesmo que divergentes, sustentadas pelos princípios que norteiam a hermenêutica jurídica.

O regime de competência consagrado pela lei comercial para efeito do registro de receitas ou despesas teve por objetivo possibilitar a determinação da verdade econômica da empreendimento, uma vez que o regime de caixa, apenas tem o condão de refletir o fluxo financeiro do empreendimento.

Como o regime de competência autorizava o registro de provisões e como este procedimento foi até incentivado pela lei comercial, quando determinou que o lucro líquido seria apurado com respeito aos princípios e convenções contábeis, portanto incorporando a convenção do conservadorismo que instrui no sentido do reconhecimento das despesas, mesmo que não definitivas, a legislação do imposto de renda limitou a dedutibilidade das provisões, estabelecendo que estas somente seriam dedutíveis, para fins de apuração do lucro real, quando expressamente autorizadas por lei.

O Decreto-lei 1.598/77, em alguns casos, determinou, inclusive, que determinadas despesas somente seriam dedutíveis quando pagas, como foi caso das despesas com propaganda. Entretanto, por força da legislação comercial, a constituição das provisões continuaram a ser um procedimento imperativo.

Quando o Decreto-lei 1.598/77 regulamentou a dedutibilidade dos tributos, consagrou o regime de competência, dado que expressamente admitiu a dedutibilidade da contrapartida da provisão, constituída em função do reconhecimento da obrigação tributária, desde que registrada no período-base de ocorrência do fato gerador do tributo.

Não tratou aquele diploma legal de excluir da dedutibilidade as despesas referentes a tributos que viessem a ter sua exigibilidade suspensa, porque requerida tutela jurisdicional por parte dos contribuintes.

A questão da pendência sobre um ganho ou perda pode ser até relevante, mas não encontra abrigo na legislação até então vigente. É de se notar que a própria lei só admite o registro como perda dos créditos, que na sua origem foram registrados como contrapartida de receitas, quando esgotados todos os meios de cobrança. Não basta que o crédito se encontre "sub judice" para que a pendência ou a dúvida autorize o estorno da receita. No mesmo sentido, não basta que a exigibilidade do tributo esteja suspensa para que se autorize o estorno da despesa. Receitas ou despesas pendentes, devem se submeter ao mesmo tratamento, a não ser que a lei disponha de modo diverso. Por esta razão é que a legislação fiscal sempre regulamentou de forma restritiva a constituição da provisão para devedores duvidosos.



ACÓRDÃO 103-15.965

Por outro lado, deve-se ter sempre em mente o princípio de hermenêutica, que informa: da interpretação da lei não deve resultar conclusões absolutamente inaceitáveis. Se o contribuinte provisiona, não recolhe o tributo e aguarda, sem submeter-se a depósito judicial, o pronunciamento da justiça em processos de terceiros, a despesa é dedutível. Se, por outro lado, se sujeita às regras de suspensão da exibibilidade, inclusive comprometendo seus recursos financeiros, através de depósitos postos a disposição da justiça, a despesa não é dedutível.

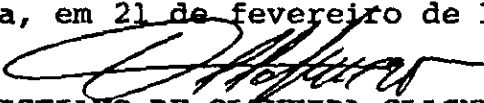
As normas regulamentadoras da dedutibilidade dos tributos datam de 1977. Somente o acúmulo de demandas judiciais, em virtude do constante confronto das leis com os dispositivos constitucionais, é que pode ter inspirado o interprete para concluir pela penalização daqueles que recorreram a justiça para obter o reconhecimento do seu direito. Se é verdade que o contribuinte não se conforma com a exigência tributária quando recorre a justiça, também é verdade que a Fazenda Nacional entende que obrigação está revestida de legalidade, quando contesta a ação.

Contudo, toda controvérsia se resolve com o advento do Art. 8º da Lei 8.541/92. Com efeito, a solução da questão veio por via legislativa, o que vale por dizer, antes da promulgação do Art. 8º da Lei nº 8.541/92 não estava contemplada na legislação do Imposto Sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, a indedutibilidade dos tributos registrados com base no regime de competência ou cuja exibibilidade estivesse suspensa nos termos do Código Tributário Nacional.

Entendo, portanto, que a exigência como concebida carece de embasamento legal. Somente após o advento da Lei nº 8.541/92 e Lei 8.981/95 é que a provisão para pagamentos de tributos, cuja exigibilidade esteja suspensa, face medida liminar ou seu depósito integral, é que não são dedutíveis do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real.

Pelo exposto, Voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso, para admitir como dedutível, na determinação do lucro real, a contrapartida da provisão constituída para pagamento da Contribuição Social Sobre o Lucro, mesmo que sua exigibilidade esteja suspensa por medida judicial impetrada pela Recorrente.

Brasília, em 21 de fevereiro de 1995

  
OTTO CRISTIANO DE OLIVEIRA GLASNER-RELATOR

