



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº	13805.002283/96-35
Recurso nº	136.419 De Ofício e Voluntário
Matéria	IRPJ E CSLL
Acórdão nº	103- 23.339
Sessão de	22 de janeiro de 2008
Recorrentes	1ª TURMA DA DRJ/SP I BANCO SUDAMERIS DO BRASIL S/A

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1994

Ementa: MULTA DE OFÍCIO. TRIBUTO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa.

Incabível a imputação da multa de ofício quando no momento da autuação caracterizava-se a situação prevista no inciso IV do art. 151 do CTN.

JUROS DE MORA. TRIBUTO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa SEM DEPÓSITO JUDICIAL. CABIMENTO.

São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral (Súmula 1º CC nº 5).

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1994

Ementa: PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. Configurando-se numa situação de solução indefinida que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos 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.

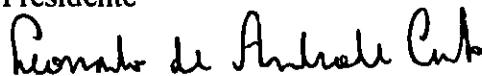
Re

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interpostos pela DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM SÃO PAULO/SP I e BANCO SUDAMERIS BRASIL S/A.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, NEGAR provimento aos recursos de ofício e voluntário. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Antônio Carlos Guidoni Filho e Paulo Jacinto do Nascimento, com declaração de voto do primeiro nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA
Presidente



LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Relator

FORMALIZADO EM: 06 MAR 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Márcio Machado Caldeira, Alexandre Barbosa Jaguaribe e Antônio Bezerra Neto.



Relatório

Por bem resumir a controvérsia, adoto o Relatório da decisão recorrida que transcrevo a seguir:

RESUMO DECISÃO ANULADA

Cabe destacar que a presente decisão está sendo prolatada em decorrência da anulação do Acórdão DRJ/SPI n.º 5.006 de 11 de março de 2004, determinada pela Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pela razão do cerceamento do direito de defesa suscitada pela contribuinte.

2. A contribuinte com base em liminar obtida em Mandado de Segurança em outubro de 1994, deduziu para efeito de apuração do lucro real e base de apuração da CSLL, valores das contribuições como, Pis e Cofins e Csl, discutidas na esfera judicial e com exigibilidade suspensa e que haviam sido adicionadas aos resultados nos meses anteriores, obedecendo ao previsto nos artigos 7º e 8º da Lei n.º 8.541/92.

3. A fiscalização lavrou o auto de infração, com a exigibilidade suspensa, para efeito da constituição do crédito tributário e evitar a decadência, lançando multa de ofício e juros de mora. Cientificada do auto de infração a contribuinte apresentou sua impugnação e, tanto para o IRPJ como para a CSLL, mencionou que considerou como dedutíveis os valores das contribuições discutidas em juízo com base na liminar obtida no Mandado de Segurança n.º 94.03.1065765-1.

4. A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, através da Decisão DRJ/SP n.º 005751/96-11 (fls.97 a 99), considerou definitivamente constituído na esfera administrativa o crédito tributário, pois a propositura de ação judicial implicava em renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e sobrestar o julgamento da impugnação apresentada relativamente à multa de ofício e acréscimos legais, até a decisão final do processo judicial. Porém, cabe destacar, que a propositura e a obtenção da liminar, acima relatada, tratava somente da apuração do lucro real, logo do imposto de renda pessoa jurídica e não da CSLL.

5. A Deinf/Dicat constatou que em 01/10/2000 havia sido proferida decisão judicial que julgou prejudicada a impetração e considerou insubsistente a liminar, declarando a extinção do processo, sem o julgamento do mérito. Em decorrência desta decisão foi solicitada a EQOCT/DICAT/DEINF/SPO (FL.182) a reativação da cobrança do crédito tributário quanto ao valor do principal. Tal cobrança foi processada tendo a contribuinte se insurgido contra a mesma alegando que não poderia ser desmembrado o valor do principal dos encargos para efeito de cobrança.

6. O processo foi encaminhado a esta DRJ/SP I, para que fossem julgadas as matérias sobrestadas, ou seja, multa de ofício e juros de mora, sendo estas únicas matérias abordadas na decisão prolatada, DRJ/SPOI n.º 5.006.

7. A contribuinte no recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes, entre outros pontos, protesta por não terem sido apreciados as alegações quanto a não aplicação dos artigos 7º e 8º da Lei n.º 8.541/92 no caso da apuração da base de cálculo da CSLL. Informa também, que a liminar no Mandado de Segurança obtida para não considerar tais artigos, ou seja, considerar como dedutível pelo regime de competência os tributos, com exigibilidade suspensa discutidos judicialmente, não se estendia à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

8. Em conseqüência do acima descrito como não foram apreciadas as contestações com relação à CSLL nas duas decisões da DRJ o Conselho de Contribuinte anulou a decisão DRJ/SPOI n.º 5.006. Logo, na presente decisão, vamos nos ater às impugnações apresentadas originalmente pela contribuinte.

RELATÓRIO DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

9. Conforme as Certidões de Objeto e Pé (fls.104 a 107), o contribuinte impetrou Medida Cautelar n.º 94.0031434-5 para obter a concessão de medida liminar para possibilitar a não aplicação dos artigos 7º e 8º da Lei n.º 8.541/92, permitindo a dedução dos tributos e contribuições da base de cálculo do IRPJ pelo regime de competência inclusive os com exigibilidade suspensa por estarem sendo discutidos judicialmente. A liminar foi indeferida em 07/12/94 e a ação cautelar juntada à ordinária n.º 95.0001055-0 para julgamento em conjunto.

10. A contribuinte impetrou Mandado de Segurança de n.º 94.03.106576-1, no TRF 3ª Região, contra o ato do juiz que indeferiu a liminar na ação cautelar e obteve a liminar em 21/12/1994 (fls.108). A contribuinte, suportada pela liminar obtida, deduziu do resultado tributável do IRPJ, apurado em outubro de 1994, valores referentes às contribuições de Pis, Finsocial e Contribuição Social discutidos judicialmente. Tais valores tinham sido adicionados ao lucro líquido para apuração do lucro real nos meses anteriores. A contribuinte, também, para apuração da base de cálculo da CSLL considerou tais valores dedutíveis.

11. Para constituição dos créditos tributários a fiscalização considerou tais valores indedutíveis para apuração do IRPJ da CSLL e lavrou os Autos de Infração em 12/04/1996, com os enquadramentos legais descritos nos mesmos (fls.01 a 12), com as exigibilidades suspensas, relativas ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica no valor de 35.210.626,61 UFIR e Contribuição Social no valor de 20.313.823,03 UFIR (incluindo multa de ofício e juros de mora calculados até 12/04/1996). Destaca-se que foi considerada abrangida pela liminar obtida pela contribuinte, também, a possibilidade de dedução das contribuições discutidas judicialmente para apuração da base de cálculo da CSLL daí o lançamento com a exigibilidade suspensa.

DA IMPUGNAÇÃO

IRPJ

12. A contribuinte apresentou Impugnação em 13/05/1996 (fls.54 a 93), alegando tanto para o IRPJ como para a CSLL, que os créditos tributários, objetos dos referidos Autos de Infração, tiveram suas exigibilidades suspensas judicialmente através da Medida Liminar concedida nos autos do processo n.º 94.03106576-1. Porém, como já comentado acima tal medida não abrangia a CSLL.

13. Quanto ao IRPJ, preliminarmente, alega que a lavratura do auto de infração afronta o disposto no art. 62 do Decreto n.º 70.235/72, que prevê que "durante a vigência de medida judicial que determina a suspensão da cobrança do tributo não será instaurado procedimento fiscal contra o sujeito passivo favorecido pela decisão, relativa à matéria sobre que versar a ordem de suspensão".

14. Insurge-se também, contra o lançamento da multa e juros, alegando que: "Por outro lado, ainda que se admitisse (o que se faria simplesmente "ad argumentandum") que a exigência fiscal pudesse prevalecer somente para fins de evitar a decadência, é imprescindível a imediata determinação de sobrestamento de processo administrativo em tela, com o cancelamento dos encargos legais de mora (multa e juros), sob pena de afronta ao dispositivo no já citado art. 62 e à ordem judicial que determina a suspensão do crédito tributário. Sendo assim, até decisão Judicial definitiva, transitada em julgado, o sobrestamento de presente feito administrativo, com o cancelamento dos encargos moratórios, é de rigor, a fim de que haja coerência lógica entre os procedimentos e respeito aos ditames legais acima referidos".

15. Quanto ao mérito, aborda os aspectos relacionados com o sistema de apuração contábil das receitas e despesas pelo regime de competência e alega que houve violação à previsão constitucional e legal do fato gerador do Imposto sobre a Renda, com a necessidade de contabilizar os tributos pelo regime de caixa e não de competência, como previsto para os outros custos e despesas operacionais.

CSLL

16. Quanto às preliminares, repete exatamente os mesmos argumentos apresentados na Impugnação do IRPJ.

17. Quanto ao mérito, alega que, os artigos 7º e 8º da Lei n.º 8.541/92, tratam da redução indevida do lucro real, não fazendo menção à sua aplicação à base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro. Destaca que tais artigos tratam de uma sistemática de exceção, inaplicável a um outro tributo por analogia.

18. Alega que, tal posição já tinha sido aceita pelas próprias autoridades fiscais através de esclarecimentos acerca da Lei n.º 8.541/92, concluindo pela não aplicação dos artigos 7º e 8º no caso da CSLL.

19. Alega que, o artigo 8º da Lei n.º 8.541/92, que considera redução indevida do lucro real as importâncias contabilizadas como despesas, relativas a tributos ou contribuições discutidas judicialmente, vai

contra toda a sistemática contábil de apuração das receitas e despesas das pessoas jurídicas.

20. A contribuinte descreve os regimes de apuração dos resultados pelo critério de caixa e de competência e alega que, a legislação societária adotou este último, competência, por ser mais adequado para apuração da situação patrimonial da pessoa jurídica. Alega que, a legislação fiscal adotou o mesmo sistema, conforme previsto no artigo 16 do Decreto-Lei n.º 1.598/77, ou seja:

Os tributos são dedutíveis como custo ou despesa operacional no período-base de incidência:

I – em que ocorrer o fato gerador da obrigação tributária, se o contribuinte apurar os resultados segundo o regime de competência, ou

II – em que forem pagos, se o contribuinte apurar os resultados segundo o regime de caixa.

21. Alega que, como está sujeita à apuração contábil pelo regime de competência, deverá também, por força do preceito legal acima, apurar dessa forma a dedutibilidade dos tributos pagos no decorrer de sua atividade.

22. Alega que, com a edição da Lei n.º 8.541/92, começou a haver uma distinção em relação às obrigações tributárias, uma vez que as mesmas passaram a serem dedutíveis somente quando de seu pagamento. Além disso, criou regra especial para as pessoas jurídicas que litigam contra a União, impossibilitando a dedução desses tributos quando suspensa a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151 do CTN, ainda que haja depósito judicial.

23. Alega que, a referida regra violou diversos dispositivos constitucionais, como à previsão do fato gerador do imposto de renda, que é aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza. Alega que “ao impedir que a Impugnante deduzá do lucro real a parcela relativa a seus tributos, os arts. 7º e 8º da Lei n.º 8.541/92 acabam por tributar não o “plus”, não o acréscimo patrimonial, mas sim o próprio patrimônio”.

24. Alega que, “no caso dos tributos discutidos judicialmente, a situação é idêntica. Com efeito, o tributo levado à discussão judicial é devido antes que decidido de maneira contrária. Ou seja, até o final da demanda existe presunção da constitucionalidade das normas, razão pela qual a despesa existe, ainda que sua cobrança esteja suspensa pelo litígio”.

25. Declara ainda, que “além das afrontas às determinações legais e constitucionais acima referidos, a previsão dos citados dispositivos vai de encontro ainda com o princípio do respeito à capacidade contributiva da Impugnante, uma vez que vai além do seu acréscimo patrimonial. Destarte, exorbita sua possibilidade de contribuição, na medida em que o imposto de renda não pode tributar parcela do patrimônio da Impugnante. Por outro lado, também a isonomia de tratamento tributário foi ferida, na medida em que passou a haver discriminação entre os contribuintes que discutem tributos e contribuições e juízo e aqueles que não o fazem, em clara afronta aos princípios norteadores do Sistema Tributária Pátrio”.

26. *É o relatório. Passo ao voto.*

A Delegacia de Julgamento prolatou o Acórdão DRJ/SPOI n.º 16-9.976 considerando o lançamento parcialmente procedente nos termos da seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1994

Ementa: PRELIMINAR DE NULIDADE. CRÉDITO TRIBUTÁRIO SUB JUDICE. LANÇAMENTO REALIZADO. Nos casos de medida liminar concedida em Mandado de Segurança deve ser efetuado o lançamento, ex vi do art. 142 do CTN, ficando o crédito tributário com a exigibilidade suspensa.

CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. Não se toma conhecimento da impugnação no tocante às matérias discutidas judicialmente. As matérias que não foram levadas à apreciação do Poder Judiciário seguem o rito previsto no Processo Administrativo Fiscal.

MULTA DE OFÍCIO.

Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa pela concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, não cabe o lançamento de multa de ofício.

JUROS DE MORA – Independentemente do motivo do não pagamento do crédito tributário no vencimento, os juros de mora são sempre devidos.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1994

TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES DISCUTIDOS JUDICIALMENTE. NÃO DEDUTÍVEIS PARA EFEITO DE APURAÇÃO DA CSLL. Conforme previsto legalmente, os tributos ou contribuições com exigibilidade suspensa, por estarem sendo discutidas judicialmente, não são dedutíveis para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL, enquanto não haja decisão final.

MULTA DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA. A lei que prevê penalidade menos gravosa deve retroagir para atingir fatos pretéritos.

JUROS DE MORA.

A falta de pagamento do tributo na data do vencimento implica a exigência dos juros moratórios calculados até a data do efetivo pagamento.

Em relação à parcela exonerada, a autoridade julgadora de primeira instância recorreu de ofício a este Colegiado. No que tange à exigência mantida, o sujeito passivo

apresentou recurso voluntário ratificando em essência as razões expedidas na peça impugnatória.

É o Relatório.

Handwritten signature and checkmark.

Voto

Conselheiro LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Relator

RECURSO DE OFÍCIO:

A questão consiste exclusivamente na aplicação da multa de ofício em situações nas quais o débito esteja com exigibilidade suspensa. Entendeu a decisão recorrida que a multa não seria devida haja vista estar demonstrado nos autos que, efetivamente, no momento da lavratura o sujeito passivo estava de posse de liminar judicial.

Tal circunstância implicou na formalização do crédito tributário com suspensão de sua exigibilidade, conforme atestado na informação prestada pela autoridade lançadora no bojo do auto de infração (fl. 03).

Destarte, a decisão recorrida nada mais fez do que aplicar o disposto no art. 63 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela MP nº 2.158-35/2001, que determina:

Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício.

O inciso IV do CTN trata justamente dos casos de suspensão de exigibilidade pela concessão de medida liminar em mandado de segurança, como ocorreu no presente caso. Lembrando que a norma excludente de penalidade deve ser aplicada aos casos ainda não definitivamente julgados, não há reparo à decisão recorrida, motivo pelo qual voto por negar provimento ao recurso voluntário.



RECURSO VOLUNTÁRIO:

No que se refere à dedução dos tributos com exigibilidade suspensa na base de cálculo da CSLL, entendo que a questão foi bem enfrentada pela decisão recorrida. De fato, o art. 38 da Lei nº 8.541/92 prevê a aplicação à CSLL das mesmas normas de pagamento estabelecidas por aquela lei para o IRPJ.

Como os dispositivos questionados não se relacionam com a definição de base de cálculo, mas sim com o regime de dedutibilidade, perfeitamente aplicável ao caso as regras do artigo supra mencionado.

Na verdade, penso que o tema deva ser analisado sob a ótica da natureza contábil dos tributos com exigibilidade suspensa, o que esclareceria qualquer dúvida no que tange à possibilidade de dedução desses valores na base de cálculo da CSLL.

Sob esse prisma, o tributo com exigibilidade suspensa está sob discussão no âmbito administrativo ou judicial. Pela característica de natural incerteza que envolve a solução da lide, até o trânsito em julgado da decisão não há como aceitar que o valor sob querela possa ser considerado despesa dedutível.

A solução pode ou não ser favorável ao sujeito passivo, mas os efeitos contábeis e fiscais daí decorrentes não podem ser objeto de adivinhação com vistas a serem antecipados. Essa incerteza caracteriza nitidamente como provisão o valor correspondente ao tributo com exigibilidade suspensa

Apesar das alegações da recorrente em sentido contrário, o entendimento da Receita Federal caminha nesse sentido. Sobre o tema, a Decisão SRRF/8ª RF nº 186/2000 proferida no processo de consulta nº 13811.000806/00-13 esclarece:

(.....)

Como se depreende do relatado pela consulente, no que concerne aos tributos cuja exigibilidade esteja suspensa em virtude de liminar concedida em mandado de segurança por ela impetrado, com ou sem contra-cautela, tem ela apropriado os respectivos montantes como despesa conforme o regime de competência, para determinação do resultado do exercício, lançando a contrapartida desses montantes em uma conta de passivo que denomina por "Tributos Sub Judice".

Em que pese a denominação por ela adotada para tal conta, deve-se reconhecer, porém, que o lançamento que a embasa tem o caráter de uma provisão, não se tratando, em princípio, de uma obrigação efetivamente constituída que traduza uma exigibilidade do passivo análoga a um tributo a recolher.

Tem-se por pressuposto que os litigantes de boa-fé, ao contestarem determinada exigência tributária, possuam convicção sobre o seu descabimento, por ilegalidade ou inconstitucionalidade. Portanto, se aceita a tese que desenvolvem em juízo, - e que, obviamente, deveria refletir a concepção daqueles litigantes sobre a questão -, a obrigação

tributária não se concretizaria, sendo essa a situação instaurada cautelarmente pelas liminares concedidas.

Fosse essa uma certeza absoluta, seria de todo desnecessário,- ou melhor, inadequado -, proceder-se a qualquer apropriação de despesa relativa a tais tributos sub judice, pois a priori já se saberia que não se configuraria a incidência.

No entanto, excetuadas as hipóteses em que a matéria teve apreciação judiciária definitiva pelos tribunais superiores, não é essa a realidade. Sendo o Direito uma ciência humana, a interpretação dos textos legais é sempre aberta, o que torna o resultado de qualquer lide potencialmente incerto. Face a tal incerteza, é que os litigantes, quando discutem questões relativas à incidência tributária, observando os princípios da competência, da prudência e do conservadorismo, realizam os pertinentes lançamentos contábeis, de maneira a consignar essa potencial possibilidade de a exigência tributária, ao contrário do pretendido em juízo, vir a confirmar-se, o que afetaria o patrimônio da empresa.

Deve-se convir que os lançamentos contábeis assim feitos revestem-se, em essência, das características das provisões. Não se pode confundirlos com exigibilidades futuras do passivo, pois não possuem o grau de certeza necessário à configuração das obrigações. São meras expectativas que, por prudência, o autor da ação tem por bem registrar em sua contabilidade, evitando impactos futuros imprevistos sobre seu patrimônio. Assemelham-se, pois, às provisões para riscos fiscais.

(.....) grifo acrescido.

Tratando-se de provisões, a dedutibilidade fica condicionada à expressa disposição legal o que inexistente nesse caso. A jurisprudência deste Colegiado corrobora:

CSLL - BASE DE CÁLCULO - DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPensa - Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, inciso II do CTN, constituem provisões e não despesas incorridas, estando vedada sua dedução para apuração da base de cálculo da CSLL, conforme regra do art. 13, inciso I, da Lei 9.249/95.

(Acórdão 108-08.126, 8ª Câmara, 1º CC, Sessão 02/12/2004)

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 in dedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão.

(Acórdão 101-95.72, 1ª Câmara, 1º CC, Sessão 2009/2006)

Destarte, no que se refere à dedução dos valores correspondentes aos tributos com exigibilidade suspensa na base de cálculo da CSLL, voto por negar provimento ao recurso.

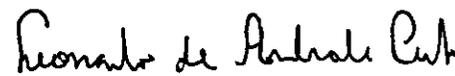
A questão da incidência dos juros de mora em situações de débito com exigibilidade suspensa foi consolidada no âmbito deste Colegiado no sentido de que este consectário é devido em qualquer situação de débito não pago no vencimento, a não ser que amparado por depósito no montante integral da exigência. A Súmula 1º CC é cristalina em seu Enunciado:

São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. (grifo acrescido)

Como, por ocasião da lavratura, não havia indicativo de depósito no montante integral do débito, são devidos os juros de mora.

Em relação à incidência da multa de mora sobre a exigência mantida, é matéria estranha aos autos devendo ser dirimida junto à autoridade responsável pela execução desta decisão.

Sala das Sessões, em 22 de janeiro de 2008.


LEONARDO DE ANDRADE COUTO