



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

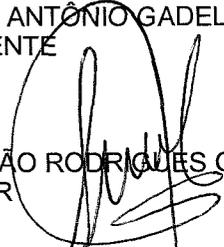
Processo nº. : 16327.001206/2001-01  
Recurso nº. : 130.839 - *EX OFFICIO*  
Matéria : I.R.P.J. – Exercício de 1997  
Recorrente : 8ª. TURMA/DRJ EM SÃO PAULO – SP.  
Interessada : CIA. ITAULEASING DE ARRENDAMENTO MERCANTIL  
Sessão de : 27 de janeiro de 2005  
Acórdão nº. : 101-94.821

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. *RECURSO EX OFFICIO* - Tendo a Turma Julgadora “*a quo*”, na solução do presente litígio, se atido às provas dos Autos e dado correta interpretação aos dispositivos aplicáveis às questões submetidas à sua apreciação, nega-se provimento ao Recurso de Ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de ofício interposto pela OITAVA TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM SÃO PAULO - SP.

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

  
MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

  
SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 09 MAR 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros VALMIR SANDRI, PAULO ROBERTO CORTEZ, SANDRA MARIA FARONI, CAIO MARCOS CÂNDIDO, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.

Processo nº. : 16327.001206/2001-01  
Acórdão nº. : 101-94.821  
  
Recurso nº. : 130.839 - EX OFFICIO  
Recorrente : 8ª. TURMA/DRJ EM SÃO PAULO – SP.

## RELATÓRIO

A COLETA OITAVA TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO DE JULGAMENTO em São Paulo- SP, recorre de ofício a este Colegiado em consequência de haver considerado improcedente o lançamento formalizado através do Auto de Infração de fls. 02/03, lavrado contra pessoa jurídica CIA. ITAULEASING DE ARRENDAMENTO MERCANTIL, tendo em vista que o valor do crédito tributário exonerado o foi em montante superior ao limite estabelecido pela legislação de regência, tendo por fundamento no artigo 34, do Decreto n.º 70.235, de 1972, com alterações introduzidas pela Lei n.º 8.748, de 1993.

As irregularidades apuradas estão descritas no “Termo de Verificação Fiscal” de fls. 06 a 09, e dizem respeito a indevida redução do Lucro Real tendo em vista que o contribuinte apropriou o valor correspondente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, objeto de discussão judicial, cuja exigibilidade estava suspensa por Liminar em Medida Cautelar, sem previsão legal até o advento da Lei Complementar nº 104, de 2001.

Não se conformando com a exigência tributária, a Contribuinte apresentou, tempestivamente, a Impugnação de fls. 32/40.

A decisão submetida ao reexame necessário tem esta ementa:

“Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1996

**Ementa: DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPensa** – A ausência de previsão legal expressa no § 1º do artigo 41 da Lei nº 8.981/95, da hipótese de suspensão da exigibilidade do tributo ou contribuição por meio de liminar em medida cautelar, não autoriza a autoridade fiscal a considera-los indedutíveis nesta circunstância.

**TRIBUTOS NÃO PAGOS** – À luz da legislação de regência não considera provisão a existência de passivo correspondente a tributo ou contribuição definitivamente apurado no encerramento do período base, mesmo que não pago em função de estar com sua exigibilidade suspensa.

Lançamento Improcedente”

  
2



Processo nº. : 16327.001206/2001-01  
Acórdão nº. : 101-94.821

Dessa Decisão a Egrégia Turma Julgadora de Primeiro Grau recorreu de ofício a este Colegiado, tendo em vista que o valor do crédito tributário exonerado o foi em montante superior ao limite estabelecido pela legislação de regência, com fundamento no estabelecido no Decreto n.º 70.235, de 1972, com a nova redação dada pelo Artigo 67 da Lei n.º 9.532, de 1997 e Portaria MF n.º 333, de 1997.

É o Relatório.



Processo n.º : 16327.001206/2001-01  
Acórdão n.º : 101-94.821

## VOTO

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.

O Recurso *ex officio* preenche as condições de admissibilidade, eis que foi o mesmo interposto pela Autoridade Julgadora singular com respaldo no Artigo 34, do Decreto n.º 70.235, de 1972, combinado com as alterações da Lei n.º 8.748, de 1993, por haver sido exonerado o Sujeito Passivo de Crédito Tributário, cujo valor ultrapassa o limite fixado pela citada norma legal.

Como do relato se infere, a exigência tributária resulta da glosa do valor correspondente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, apropriada como despesa operacional do ano de 1996, por entender a Fiscalização que:

- i) face à liminar em Medida Cautelar Inominada, obtida junto ao Poder Judiciário, a exigibilidade do crédito estaria suspensa e, de conseqüência, seria indedutível para efeito de determinar o Lucro Real do período; e
- ii) por força do disposto no artigo 13 da Lei n.º 9.249, de 1995, a dedução de qualquer provisão, com exceção daquelas expressamente autorizadas por lei, estaria vedada.

Cumpra deixar consignado que a decisão submetida ao reexame necessário o foi por maioria, tendo a julgadora Rosângela Segalla Afanasieff registrado voto em separado (declaração de voto), afirmando que divergia do relator “... *quanto ao seu entendimento sobre o lançamento contábil da CSLL, cuja exigibilidade encontra-se suspensa por medida judicial e sobre a sua dedutibilidade na determinação do lucro real, base de cálculo para o Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica – IRPJ*”.

Como registrado pelo nobre relator do voto condutor do Aresto sob exame, a primeira questão que deve ser enfrentada diz respeito ao regime tributário que nosso ordenamento jurídico dispensa ou dispensava, à dedução dos encargos suportados com impostos e contribuições cuja exigibilidade estava suspensa por força de decisão

Processo nº. : 16327.001206/2001-01  
Acórdão nº. : 101-94.821

judicial diversa da liminar em Mandado de Segurança, em momento anterior ao advento da Lei Complementar nº 104, de 2001.

A análise promovida pelo nobre relator do voto condutor do Acórdão em foco, por sua profundidade e conteúdo, merece aqui ser reproduzido, com o antecedente pedido de licença, “*verbis*”:

**“10.1.2.** O regime de competência é aquele pelo qual as receitas e despesas devem ser escrituradas no período em que forem efetivadas ou incorridas, independentemente de sua realização em moeda ou pagamento. Esse regime possui *status* de princípio fundamental de contabilidade, e está amplamente acolhido, tanto pela legislação comercial, tal como o parágrafo 1º do artigo 187 da Lei nº 6.404/76 (lei das S. A.), quanto pela legislação do IRPJ.

**10.1.4.** No caso em apreço da dedutibilidade de tributos e contribuições, a norma excepcional encontra-se no parágrafo 1º do artigo 41 da Lei nº 8.981/95, (...).

.....  
**10.1.5.** O dispositivo legal acima reproduzido é norma restritiva da regra geral de dedutibilidade dos tributos e contribuições tratada no caput do artigo 41 da Lei nº 8.981/95, e como tal tem o condão de aumentar a base de cálculo do IRPJ. O CTN, na esteira do que prevê a própria Constituição Federal, consagra o princípio da legalidade, (...).

.....  
**10.1.6.** Assim é de se concluir que somente expressa disposição de lei pode conferir o atributo da indedutibilidade para uma despesa, pois tal atributo, se presente, opera no sentido de majorar a base de cálculo do IRPJ (o lucro real). No caso em tela, o § 1º do artigo 41 da Lei nº 8.981/95 está promovendo uma majoração no lucro real, e, expressamente, aponta a indedutibilidade para as hipóteses de suspensão da exigibilidade do tributo ou contribuição vinculadas aos incisos II a IV do artigo 151 do CTN. Não inclui o legislador neste rol as hipóteses de suspensão determinadas por provimentos jurisdicionais outros que não a liminar em mandado de segurança, que é o caso presente nos autos de liminar em medida cautelar.

**10.1.7.** Desta forma, é defeso às autoridades fiscais imprimir uma interpretação extensiva ao dispositivo para abranger outras hipóteses não expressamente previstas, sob pena de estar, acertadamente como alegou a impugnante, aplicando-se a analogia como maneira de interpretar a legislação tributária, que, neste caso, seria indevida, dado a existência de norma tributária expressa regulando a matéria e também porque resultaria em aumento de tributo não previsto em lei. É o que se depreende do artigo 108 do CTN, (...).

Processo nº. : 16327.001206/2001-01  
Acórdão nº. : 101-94.821

.....  
**10.1.8.** É de se ressaltar que a própria Receita Federal, através do artigo 20 da IN SRF nº 11/95, descreveu mais minuciosamente os casos da exigibilidade dos tributos e contribuições que fugiriam da regra geral de dedutibilidade no caput do artigo 41 da Lei nº 8.981/95. Mais uma vez não foi citada a liminar em medida cautelar.”

É inegável que a glosa da dedução promovida pela pessoa jurídica, tal como formatada pela Fiscalização, implica majoração na base de cálculo do tributo, do que resulta, inexoravelmente, aumento da própria exação. A manutenção da exigência quando resultante da aplicação de interpretação com emprego da analogia, significa exigir tributo em flagrante ofensa ao princípio da estrita legalidade.

Com razão a recorrente quando sustenta:

“Pelo exposto, verifica-se que os legisladores constituintes e complementares se preocuparam em **assegurar ao contribuinte o direito de não suportar tributos além dos definidos em lei**. E, mais ainda, que **qualquer alteração dos elementos essenciais** que compõem as normas tributárias gerando majorações do tributo pertencem ao campo da *reserva da lei*.”

Cumprido deixar consignado que a Colenda Quinta Câmara deste Conselho, através do Acórdão nº 105-12.728, de 1999, decidiu;

“Tratando-se de obrigação – Ex-lege, a despesa com tributo é dedutível quando da ocorrência do respectivo fato gerador, independentemente do seu pagamento ou de suspensão da exigibilidade em virtude de ação judicial, exceto nos casos previstos em lei.”

Dessa forma, no que pertine à dedutibilidade das exações cuja exigibilidade esteja suspensa por medida judicial, não expressamente prevista no § 1º do artigo 41, da Lei nº 8.981, de 1995, andou bem a Turma Julgadora, dando a adequada interpretação aos dispositivos legais invocados.

Processo nº. : 16327.001206/2001-01  
Acórdão nº. : 101-94.821

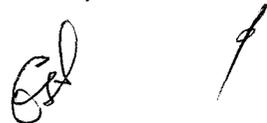
No tocante ao outro fundamento utilizado para a glosa da dedução do valor da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, qual seja, inobservância da vedação contida no artigo 13 da Lei nº 9.249, de 1995, tendo em vista que a despesa apropriada teria característica de provisão, cabe aqui tecer algumas considerações a respeito, notadamente em face da expressa manifestação da julgadora Rosana Segalla Afanasieff, no que foi acompanhada pela também julgadora Sílvia Helena Stefani Bismara Ântico.

Firme na orientação traçada pela administração tributária, através do Parecer Normativo CST nº 58, de 1977, a nobre julgadora registra que ao surgir a obrigação de pagar determinado valor, o qual deverá ser apropriado como despesa operacional, todos os pressupostos materiais necessários e suficientes a torna-la incondicional, exigível, teriam se materializado, o que implica reconhecer que a despesa tem seu valor perfeitamente determinado. Pondera que no conceito adotado pelo mencionado ato normativo, despesa incorrida é aquela cujo momento convencional para sua satisfação ou pagamento vem de ocorrer em exercício subsequente.

Ressalta, ainda, a nobre julgadora que o tributo cuja exigibilidade encontra suspensão, em razão de questionamento judicial da sua exigência, “... não se coaduna com o conceito de despesa operacional paga ou incorrida...”, caracterizando-se, de conseqüência, como provisão cuja dedutibilidade está legalmente vedada.

Lamentavelmente a ilustre membro da Colenda Turma Julgadora de primeiro grau deixou de indicar os fundamentos, as razões, sejam lógicas ou jurídicas, que pudessem levar ao convencimento de que, de fato, o valor submetido ao crivo do Poder Judiciário teria natureza jurídica de provisão.

Já o nobre relator do voto condutor do Aresto submetido ao reexame necessário, trazendo à colação orientação contida no Parecer Normativo CST nº 110, de 1974, traça a linha demarcatória entre os conceitos de despesas incorridas e provisões, deixando claro que as despesas incorridas correspondem àquelas que, embora realizadas e perfeitamente quantificadas, não foram pagas, enquanto que as provisões dizem respeito a gastos não identificados, não definitivamente quantificáveis.

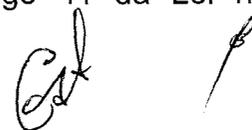


Após tecer comentários a propósito das regras jurídicas insertas nos artigos 113 e 114 do CTN, o nobre relator afirma;

**“11.2.3. Desta forma, um tributo ou contribuição que esteja com a sua exigibilidade suspensa, não deixa de ser devido até que decisão definitiva ocorra no Poder Judiciário, não se podendo contabilmente caracteriza-lo como provisão, mas sim como uma obrigação tributária incorrida** que não foi paga, uma vez que há lei prevendo a sua cobrança, e ao final do período base o seu valor é plenamente conhecido, além de estar, inclusive, declarado na própria declaração de imposto de renda. Assim, apenas a lei poderia dar tratamento de provisão para os tributos ou contribuições que estivessem com a exigibilidade suspensa, o que de fato não ocorre em nosso ordenamento jurídico.

**11.2.4.** Não bastassem os argumentos acima expostos, é de se reconhecer que o regime jurídico aplicável à dedutibilidade dos tributos e contribuições é expresso na lei, especificamente o artigo 41, caput e § 1º da Lei nº 8.9815. Esta especificidade conferida por lei não permite que se queira transferir o seu campo de normatização para aquele previsto para as provisões, por contrariar a própria lei. Uma análise sistemática do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), também revela esta definição. **As normas que tratam da dedutibilidade dos tributos**, inclusive daqueles que tenham suspensa a sua exigibilidade, estão elencadas na Subseção IX, da Sessão III, do Capítulo V, do Subtítulo III, do Título IV, do Livro II. **Já as normas que disciplinam a dedutibilidade das provisões** estão albergadas na Subseção VIII, mantidas as demais classificações citadas. Pode-se inferir que o próprio Poder Executivo, ao consolidar as normas do imposto de renda neste Regulamento, não vislumbrou a inclusão dos tributos e contribuições com exigibilidade suspensa no campo próprio de normatização das provisões, senão poderia tê-lo feito.

**11.2.5.** Finalmente, deve ser observado que o argumento muitas vezes utilizado de que o tributo ou contribuição suspenso deve ser tratado como provisão, pois seria uma incoerência do contribuinte deduzi-lo fiscalmente e ao mesmo tempo questionar a sua validade, parece-me impróprio do ponto de vista do direito tributário, pois toda a relação jurídica que se estabelece entre o Estado e o Contribuinte, desde o seu nascimento, até a sua extinção, é determinada exclusivamente pela lei, e não a partir da análise de atitudes coerentes ou incoerentes dos contribuintes ou mesmo do Estado. Este argumento, a despeito de não encontrar respaldo no direito tributário, implica em certa contradição em si mesmo, na medida em que, se o tributo estiver com a exigibilidade suspensa nos termos dos incisos II a IV do artigo 151 do CTN (depósito integral, reclamações e recursos administrativos e liminar em mandado de segurança), aplica-se a regra do § 1º do artigo 41 da Lei nº



Processo nº. : 16327.001206/2001-01  
Acórdão nº. : 101-94.821

8.981/95, tratando-o como indedutível pelo regime de competência; agora se o tributo estiver com a exigibilidade suspensa por força de outro tipo de provimento jurisdicional, então passa-se a trata-lo como provisão, sendo que a situação de incerteza quanto à sua legitimidade, traduzida na própria discussão judicial, é a mesma. Pode-se ir ainda mais longe para demonstrar a impropriedade do argumento. Se o contribuinte ingressa na justiça questionando um tributo ou contribuição e não obtém a suspensão da exigibilidade, nem nas hipóteses dos incisos II a IV do artigo 151 do CTN, nem por qualquer outra modalidade, mas não efetua o pagamento e continua com a ação judicial, então, nesta circunstância, o referido tributo ou contribuição seria considerado dedutível pela fiscalização como um tributo devido, obedecendo-se o regime de competência, mesmo que, também nesta hipótese, houvesse uma incoerência por parte do contribuinte, que continuaria questionando a validade da cobrança de uma exação mas assumiria a sua dedutibilidade.

**11.2.6.** Em resumo, entendo que a CSLL apurada relativa ao período base encerrado em 31.12.96 não possui a característica de provisão, tal qual concebida pelas normas contábeis e pela legislação do imposto de renda. Trata-se de contribuição social perfeitamente quantificada que não foi paga em razão de liminar obtida na justiça, após sentença de mérito proferida pela 1ª instância que considerou devida a contribuição, cujas regras de dedutibilidade possuem disciplina própria a ser aplicada – o artigo 41 da Lei nº 8.981/95 – não podendo ser invocada a norma prevista no artigo 13 da Lei nº 9.249/95 para este efeito.”

Como fácil é concluir, a Turma Julgadora *a quo* se ateve às provas dos Autos e deu correta interpretação aos dispositivos aplicáveis às matérias submetidas à sua apreciação.

Nego Provimento ao Recurso de Ofício.

Brasília, DF, 27 de janeiro de 2005.

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL - RELATOR