



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 16327.001661/2004-41
Recurso nº. : 151.248
Matéria: : CSLL – anos-calendário: 1999, 2001 e 2002
Recorrente : Banco Fidis de Investimento S.A.
Recorrida : 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Santa Maria – RS.
Sessão de : 28 de fevereiro de 2007
Acórdão nº. : 101- 95.988

NULIDADE- Erros na apuração do crédito, se restarem provados, poderão acarretar o provimento total ou parcial do recurso, não implicando nulidade do lançamento

DECADÊNCIA –CSLL_ Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, e não sendo caso de dolo, fraude, ou simulação, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência é a data de ocorrência do fato gerador. Segundo jurisprudência do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a decadência da CSLL se submete às regras do CTN. Para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real e que optarem pelo pagamento mensal com base em estimativas, o termo inicial é a data do encerramento do balanço anual.

TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa - JUROS SOBRE TRIBUTOS- Para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, a partir da vigência da Lei 8.981/95, apenas se sujeitam à dedutibilidade segundo o regime de caixa, os juros incidentes sobre tributos cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos dos incisos II a IV, do art. 151, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por Banco Fidis de Investimento S.A.

ACORDAM, os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Mário Junqueira Franco Júnior, Sebastião Rodrigues Cabral e Valmir Sandri que deram provimento ao recurso.

Processo nº 16327.001661/2004-41
Acórdão nº 101-95.988



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 05 ABR 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros PAULO ROBERTO CORTEZ, CAIO MARCOS CÂNDIDO, VALMIR SANDRI e JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR.

Processo nº 16327.001661/2004-41
Acórdão nº 101-95.988

Recurso nº. : 151.248
Recorrente : Banco Fidis de Investimento S.A.

RELATÓRIO

Cuida-se de recurso voluntário, interposto por Banco Fidis de Investimento S.A., contra decisão da 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Santa Maria, que julgou inteiramente procedente o lançamento consubstanciado em auto de infração lavrado para formalizar exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido relativa aos anos-calendário de 1999, 2001 e 2002. A ciência ocorreu em 24/11/2004.

A irregularidade apontada no auto de infração foi a falta de adição ao lucro líquido das despesas com provisões para pagamento de tributos com exigibilidade suspensa e das despesas de provisões para pagamento de juros sobre contingências fiscais.

Em impugnação tempestiva alegou a interessada nulidade do lançamento, uma vez que a autoridade adicionou as despesas com as provisões, mas deixou de considerar que ocorreu desistência de algumas ações, e que as provisões haviam sido revertidas. Diz que, ainda que não seja esse o entendimento, permanece a nulidade, pois o lançamento deveria ter sido efetuado apenas como postergação.

Como segunda preliminar, invoca a decadência.

Quanto ao mérito, defende que os tributos com exigibilidade suspensa não se caracterizam como provisões, dizendo que: (a) a Lei 8.981/95 possibilita a dedução dos tributos e contribuições segundo o regime de competência, vedando apenas a dedução dos tributos com exigibilidade suspensa para efeito do lucro real, (b) o art. 52 da Lei 9.069/95 permite que os valores relativos ao principal, atualização monetária, juros e multa sobre tributos *subjudice* possam ser integralmente abatidos de acordo com o regime de competência.

Aduz que efetuou vários pagamentos de tributos que à época se encontravam com exigibilidade suspensa, podendo se afirmar que a dedução questionada pelo fisco importou postergação, o que torna errado o auto de infração, que assim não considerou, e que, portanto, deve ser julgado improcedente.



Processo nº 16327.001661/2004-41
Acórdão nº 101-95.988

Por não ser possível o levantamento, no prazo da impugnação, de todas as provisões revertidas, requer a realização de perícia para levantá-las.

A 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Santa Maria rejeitou as preliminares e julgou procedente o lançamento.

Cientificada da decisão em 01.02.2006 (fl.291), a empresa ingressou com o recurso em 03 de março seguinte, conforme carimbo apostado à fl. 292, reeditando as razões apresentadas com a impugnação.

É o relatório. 



VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

O recurso é tempestivo e atende os pressupostos legais. Dele conheço.

A preliminar de nulidade do auto de infração, sob alegação de ter ocorrido erro na apuração da matéria tributável, não merece acolhida. Eventuais falhas na apuração do *quantum* exigível, se confirmadas, dão lugar à improcedência total ou parcial do lançamento, mas não acarretam sua nulidade.

Como segunda preliminar, a recorrente suscita a decadência. A jurisprudência deste Conselho e da Câmara Superior de Recursos Fiscais é no sentido de que, à CSLL se aplicam as regras de decadência previstas no CTN.

Também segundo entendimento deste Conselho e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao qual me rendo, em se tratando de lucro real anual, o termo inicial ocorre na data do encerramento do balanço anual (31 de dezembro do ano-calendário).

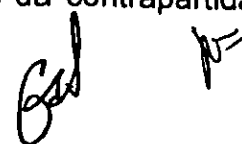
Assim, tratando-se de fatos geradores ocorridos em 1999, 2001 e 2002, o termo final do prazo de decadência é, respectivamente, 31/12/2004, 31/12/2006 e 31/12/2007. Portanto no caso, não está o lançamento alcançado pela decadência.

Passo ao mérito.

Nessa sentada, serão submetidos a esta Câmara vários processos cujo tema gira em torno da dedutibilidade de tributos não pagos por estarem com sua exigibilidade suspensa, e dos juros sobre eles incidentes. Alguns recorrentes argumentam com jurisprudência do Conselho e manifestações da Secretaria da Receita Federal por meio de manuais de orientação (MAJUR), Boletim Central Extraordinário 021/93, ADN COSIT 52/94.

Por isso, antes de decidir o caso concreto, faço uma análise geral do tema.

As questões postas neste Conselho, relacionadas com tributos com a exigibilidade suspensa, que de início se referiam à dedutibilidade da contrapartida



das variações monetárias incidentes sobre o valor dos depósitos para suspender a exigibilidade, mais tarde se tornaram mais abrangentes, alcançando o valor dos tributos e juros sobre eles incidentes, mesmo não depositados, e que tinham sua exigibilidade suspensa por provimento judicial.

Sobre a contrapartida das variações monetárias dos valores depositados, a fiscalização, ao entendimento de que os depósitos são direito de crédito do contribuinte, exigia seu oferecimento à tributação com base no art. 18 do Decreto-lei nº 1.598/77. Tal dispositivo prevê que na determinação do lucro operacional deverão ser incluídas as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações.

A jurisprudência do Primeiro Conselho sobre essa questão não era uniforme. Nesta Primeira Câmara o entendimento majoritário era no sentido de que, por se tratar de valor cuja titularidade ainda não está definida, por estar em curso a ação judicial, pode ser apropriado no exercício em que for reconhecida a improcedência da imposição fiscal. Esse, todavia, não foi o entendimento que predominou em todas as Câmaras, sendo abundantes os acórdãos que entendem, como a fiscalização, que os depósitos constituem direito de crédito e que a inclusão de sua correção no lucro operacional é obrigatória.

A jurisprudência do Conselho evoluiu, pacificando-se no sentido de que, tendo em vista que o instituto da correção monetária tem por objeto assegurar a neutralidade das demonstrações financeiras da pessoa jurídica, face aos efeitos da inflação, o que só acontece se mantido o equilíbrio na correção das contas credoras e devedoras, o relevante é certificar-se dos efeitos da não correção da conta que abriga os valores depositados. Não corrigida a obrigação, não há que se exigir a correção dos depósitos. A falta de atualização monetária de ambas as contas, a do ativo e a do passivo, representativas dos depósitos efetuados e da obrigação de recolher o tributo ou contribuição, possui efeito fiscal nulo. Todavia, se corrigida a obrigação, há que se exigir a correção do depósito.

Os litígios mais recentes dizem respeito à dedutibilidade dos juros incidentes sobre os tributos questionados, haja ou não depósito, e sobre o tema esta Câmara se posicionou no sentido da indedutibilidade, quer para fins de IRPJ, quer

para fins de CSLL. O fundamento tem sido o de que a dedutibilidade dos juros segue o regime da dedutibilidade do tributo, dada sua condição de acessório, que deve seguir o principal. Em relação à CSLL, seguindo a jurisprudência da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a Câmara tem entendido que a indedutibilidade decorre do fato de os valores terem a natureza de provisão.

Para melhor compreender a matéria é necessário recuar na análise da dedutibilidade dos tributos contestados, bem como dos juros e variações monetárias sobre eles incidentes.

Antes de ingressar na análise da legislação, é preciso ressaltar que, até a vigência do Decreto-lei nº 1.598/77, não havia preocupação com o rigor contábil, motivo pelo qual, para fins de interpretação das normas atuais, as interpretações dadas às normas até então vigentes, nas decisões administrativas, devem ser vistas com essa limitação.

De fato, como anota Noé Winkler, antes da edição da Lei 6.404/76, a contabilidade no Brasil foi impulsionada, através dos tempos, por determinações da lei fiscal. A Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações) trouxe todo um complexo de normas a serem adotadas pela contabilidade para bem demonstrar o resultado do exercício, e proteger os acionistas. Visando, a Lei 6.404/76, a proteger os acionistas, seus reflexos foram de relevada significação. Para respeitar suas normas, o Decreto-lei 1.598/77 veio adequar a legislação tributária à societária. Assim, no campo contábil ocorreu uma inversão de posições: deveriam prevalecer as motivações mais adequadas aos interesses empresariais, e o complexo de normas da legislação societária seria adotado pela lei tributária. Os interesses fiscais seriam atendidos por ajustes em escrituração exclusivamente fiscal, havendo, portanto, uniformidade de conceitos, seguindo a contabilidade somente os ditames da lei comercial.

Dessa forma, o Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, constitui importante marco na legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. Veio separar a escrituração fiscal da societária, de modo a respeitar as finalidades diversas de ambas.¹



¹ WINKLER, Noé. *Imposto de Renda-Doutrina – Comentários - Decisões e Atos administrativos – Jurisprudência (Conselho de Contribuintes – Poder Judiciário)*. 1.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 322



Antes do art. 16 do Decreto-lei nº 1.598/77, a legislação de regência da matéria em questão era o art. 50 da Lei 4.506/64, que dispunha:

Art. 50. Somente serão dedutíveis como custo ou despesas os impostos, taxas e contribuições cobrados por pessoas jurídicas de direito público, ou por seus delegados, que sejam efetivamente pagos durante o exercício financeiro a que corresponderem, ressalvados os casos de reclamação ou de recurso, tempestivos, e os casos em que a firma ou sociedade tenha crédito vencido contra entidades de direito público, inclusive empresas estatais, autarquias e sociedades de economia mista, em montante não inferior à quantia do imposto, taxa ou contribuição devida.

§ 1º Não será dedutível o Imposto de Renda pago pela empresa, qualquer que seja a modalidade de incidência.

§ 2º As contribuições de melhoria não serão admitidas como despesas operacionais, devendo ser acrescidas ao custo de aquisição dos bens respectivos.

§ 3º Os impostos incidentes sobre a transferência da propriedade de bens ou direitos, objeto de inversões, poderão ser considerados, a critério do contribuinte, como despesas operacionais ou como acréscimo do custo de aquisição dos mesmos bens ou direitos.

Esse dispositivo recebeu interpretação da Secretaria da Receita Federal pelo Parecer Normativo CSL nº 174/74, que esclareceu:

- a) Exercício financeiro não tem o significado de exercício social do sujeito passivo, devendo ser considerado em relação à pessoa tributante, correspondendo ao seu exercício orçamentário;
- b) O objetivo da lei está em contemplar o exercício do vencimento da obrigação, numa exceção à regra geral da competência;
- c) Isso não impede que, contabilizados os encargos no ano-base, como obrigações a pagar, sejam nesse mesmo ano deduzidos como custos ou despesas operacionais, uma vez que perfeitamente determinado, em relação a cada qual, o "*quantum debeatur*";
- d) A lei condiciona a dedução ao efetivo pagamento durante o exercício de correspondência, ainda que tal pagamento se verifique após o seu vencimento.
- e) No caso de inadimplemento da obrigação no exercício de correspondência, seu valor deve ser oferecido à tributação mediante retificação da declaração.
- f) No caso de parcelamento, porque a obrigação foi reajustada no seu aspecto temporal, a dedutibilidade é admitida, enquanto recolhidas as parcelas convencionadas dentro dos exercícios financeiros em que se situem os respectivos vencimentos.

- a. Quanto aos encargos legais, a situação é variável:

- i. No que tange aos juros de mora, por se tratar de compensação pelo atraso na liquidação de débitos, caracterizam-se como despesas financeiras, e como tal dedutíveis.
 - ii. Relativamente à correção monetária, há que se distinguir: a incidente sobre encargos dedutíveis, porque guarda a mesma natureza e de cujo valor é mera atualização, é dedutível, não o sendo a incidente sobre débitos cuja dedução não é autorizada, como o imposto de renda, a contribuição de melhoria, etc.
- g) As multas de mora são indedutíveis, assim com as multas por infrações fiscais.
- h) Excepcionando a dedutibilidade fora do exercício de correspondência, labora a parte final do caput do artigo, constituindo exceções, entre outros, os casos em que a exigibilidade esteja suspensa.

Assim, até o ano-base de 1977, inclusive, somente eram dedutíveis os tributos efetivamente pagos durante o exercício financeiro a que correspondessem, ressalvados os casos de suspensão de exigibilidade e os casos em que o sujeito passivo tivesse crédito vencido contra entidade de direito público (cuja dedutibilidade no período de competência independia do efetivo pagamento).

Nessa época, o período-base de incidência do imposto de renda coincidia com o exercício social da empresa, que não necessariamente coincidia com o ano-civil². Dessa forma, em caso de tributo incorrido, a empresa poderia contabilizá-lo como obrigação a pagar e deduzi-lo nesse mesmo período-base, mas essa dedução era condicional, porque se não pago no exercício financeiro de correspondência, deveria ser oferecido à tributação mediante retificação da declaração.

A subordinação da dedutibilidade ao pagamento não existia para os tributos cuja exigibilidade estivesse suspensa por estar a exação sendo questionada. Como não havia preocupação com o rigor contábil, para o fisco era indiferente se o contribuinte contabilizasse o tributo como obrigação a pagar ou como provisão, porque a lei fiscal comandava a dedutibilidade em função do efetivo pagamento no exercício correspondente, desde que a obrigação fosse exigível. Não obstante,

² Somente com o art. 16 da Lei 7.450/85 ficou determinado que o período-base seria de 1º de janeiro a 31 de dezembro.

tecnicamente, tais responsabilidades não constituem obrigações a pagar, mas sim provisões. De fato, os tributos (e respectivos acréscimos moratórios acessórios) não pagos por estarem com a exigibilidade suspensa, ainda que contabilizados como "contas a pagar", têm a natureza 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 estimadas³. 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.⁴

No "Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações" do FIPECAFI (*Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras*)⁵, Sérgio de Iudicibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke esclarecem que:

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. possam 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;

³ Conforme Alceu de C. Romeu, Celso Mendes, Paulo B. Carneiro, Roberto B. Piscitelli, in *Contabilidade Tributária: Doutrina e Direito Contábeis*, São Paulo, Atlas, 1985.

⁴ Conforme Ed Luiz Ferrari, in *"Contabilidade Geral"*,

⁵ SP, Editora Atlas, 2000, 5ª ed., adaptada à legislação societária e fiscal até 31/12/99, págs. 240 e 246 a 248

(...)*

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.

Em 1977 foi editado o Decreto-lei nº 1.598 que, como já se disse, teve por principal objetivo adequar a legislação fiscal à societária, separando as respectivas escriturações. Assim, determinou o novo diploma legal:

Tributos

Art 16 - Os tributos são dedutíveis como custo ou despesa operacional no período-base de incidência:

I - em que ocorrer a 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.

§ 1º - Na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não pode deduzir como custo ou despesa o imposto de renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou como responsável em substituição ao contribuinte.

§ 2º - A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que o contribuinte assumo o ônus do imposto.

§ 3º - Os impostos pagos pela pessoa jurídica na aquisição de bens de ativo permanente poderão, a seu critério, ser registrados como custo de aquisição ou deduzidos como despesas operacionais, salvo os pagos na importação de bens, que se acrescerão ao custo de aquisição.

§ 4º - Não são dedutíveis como custos ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

Receltas e Despesas Financeiras

Art 17 - Os juros, o desconto, a correção monetária prefixada, o lucro na operação de reporte e o prêmio de resgate de títulos ou debêntures, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do exercício social, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem.

Parágrafo único - Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas:

a) os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, a correção monetária prefixada e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, *pro rata tempore*, nos exercícios sociais a que competirem;

b) os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição ou construção de bens do ativo permanente, incorridos durante as fases de construção e pré-operacional, podem ser registrados no ativo diferido, para serem amortizados.

Variações Monetárias

Art 18 - Deverão ser incluídas no lucro operacional as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações.

Parágrafo único - As contrapartidas de variações monetárias de obrigações e as perdas cambiais e monetárias na realização de créditos poderão ser deduzidas para efeito de determinar o lucro operacional.

Dessa forma, a partir do período-base de 1978, com a edição do art. 16 do DL 1.598/77, os tributos passaram a ser dedutíveis no período base de incidência do respectivo fato gerador da obrigação tributária, não havendo vinculação ao efetivo pagamento. Quer se tratasse de tributos não recolhidos no período base de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária por inadimplência, quer se tratasse de tributos não recolhidos por estarem sendo questionados, a dedutibilidade era assegurada por lei, não tendo maiores conseqüências tributárias a falta de rigor contábil em escriturá-los como despesas a pagar ou como provisão. Isso porque a legislação específica vinculou a dedutibilidade apenas à data da ocorrência do fato gerador. Até por isso não se exigia grande rigor técnico no título da conta utilizada para registro (tributo a pagar ou provisão).

A Lei 7.689, de 1988 criou a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, cuja base de cálculo, com as alterações promovidas pela Lei 8.034, de 1990, era o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, ajustado por adições e exclusões previstas na lei, entre elas a adição das provisões não dedutíveis na determinação do lucro real, exceto a provisão para o imposto de renda e a exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas, que tenham sido baixadas no curso do período-base.

De qualquer forma, mesmo para fins de CSLL, o rigor técnico do título da conta utilizada para contabilizar os valores com exigibilidade suspensa (contas a pagar ou provisão) permaneceu irrelevante para fins tributários, porque a adição estava condicionada à indedutibilidade para fins de imposto de renda. Como a dedutibilidade, para fins de imposto de renda, tinha como única referência o exercício de ocorrência do fato gerador, mesmo que se tratasse de provisão, o valor seria dedutível para IR e, portanto, não adicionado para fins de CSLL.

Por isso a vasta jurisprudência deste Conselho no sentido de que, na vigência do DL 1.598/77, os tributos, mesmo com sua exigibilidade suspensa, eram dedutíveis no período-base de ocorrência do fato gerador. O fato de alguns

acórdãos mencionarem que os tributos eram dedutíveis como custo ou despesa, mesmo que estivessem com sua exigibilidade suspensa (Acórdãos 101-94.038 e 101-94.353) advém exatamente da irrelevância do rigor técnico da denominação da conta.

A Lei 8.541/92, que subordinou a dedutibilidade ao pagamento, passou a fazer referência expressa à provisão, ao dispor:

Art. 7º As obrigações referentes a tributos ou contribuições somente serão dedutíveis, para fins de apuração do lucro real, quando pagas.

§ 1º Os valores das provisões, constituídas com base nas obrigações de que trata o caput deste artigo, registrados como despesas indedutíveis, serão adicionados ao lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real, e excluído no período-base em que a obrigação provisionada for efetivamente paga..

(...)

Art. 8º Serão consideradas como redução indevida do lucro real, de conformidade com as disposições contidas no art. 6º, § 5º, alínea b, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, as importâncias contabilizadas como custo ou despesa, relativas a tributos ou contribuições, sua respectiva atualização monetária e as multas, juros e outros encargos, cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial em garantia.

A redação não primou pela clareza, e pode ter dado margem a interpretação equivocada. Não obstante, o *caput* do art. 7º veda a dedução dos tributos incorridos no período-base e não pagos por inadimplência do sujeito passivo (despesa incorrida, cuja natureza é conta a pagar). O § 1º veda a dedução do valor dos tributos não pagos em razão de suspensão de sua exigibilidade, e que têm a natureza de provisão. A indedutibilidade tratada no *caput* só atinge o IRPJ. Já a tratada no § 1º atinge também a CSLL, por força do art. 2º da Lei 7.689/88, com a redação dada pela Lei 8.034/90 (adição de provisão indedutível para fins de IR)

O art. 8º, ao dispor que “*serão consideradas redução indevida do lucro real conforme disposto na alínea “b” do § 5º do art. 6º do DL 1.598/77*”, fez referência apenas às provisões (tributos não pagos por estarem com a exigibilidade suspensa). Essa redação pode levar à interpretação equivocada de que a lei está misturando despesas a pagar com provisões, incluindo nesse artigo tanto as despesas a pagar como as provisões.

De fato, se a fiscalização se depara com a dedução, num determinado período, de um tributo não pago naquele período (quer tenha sido contabilizado como obrigação a pagar, quer tenha sido contabilizado como provisão), mas pago em período posterior, em atenção ao comando dos parágrafos 4º a 6º do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598/97, deve fazer o lançamento, ou como postergação, ou como



postergação, ou como redução indevida do lucro real. Se o tributo estiver com a exigibilidade suspensa no momento da fiscalização (que é a hipótese tratada no art. 8º), o caso é, inarredavelmente, de redução indevida do lucro real, não demandando qualquer investigação por parte da fiscalização para períodos-base posteriores, por não se cogitar de postergação. Assim, a redação do art. 8º, mencionando apenas a hipótese de tributos que estejam com a exigibilidade suspensa, decorre de ser essa a única hipótese que afasta, de pronto, a possibilidade de lançamento por postergação.

Meior explicando: Em qualquer caso, a dedução indevida do valor do tributo no período de ocorrência do respectivo fato gerador, sem que tivesse havido o pagamento naquele período, obriga a verificação do implemento posterior da segunda condição de dedutibilidade (pagamento), para, então, se definir se o lançamento será como postergação ou redução indevida do lucro real. Essa é a regra geral. Todavia, se o não pagamento não decorreu de simples inadimplemento, e se no momento da fiscalização o tributo ainda estiver com a exigibilidade suspensa (hipótese tratada no art. 8º), não há que se cogitar de postergação, sendo sempre o lançamento por redução indevida do lucro real.

Na vigência da Lei 8.541/92, a situação pode assim ser sintetizada:

1. Não pagamento por mera inadimplência:

1.1. Principal (valor original do tributo)

1.1.1. natureza: contas a pagar

1.1.2. IRPJ : indedutível > Lei 8.541/92, art. 7º, *caput*

1.1.3. CSLL: dedutível > DL 1.598/77, art. 16 c.c art. 2º da Lei 7.689/88.

1.2. Juros:

1.2.1. natureza : contas a pagar

1.2.2. IRPJ : dedutível > DL 1.598/77, art. 17

1.2.3. CSLL : dedutível > DL 1.598/77, art. 17 c.c art. 2º da Lei 7.689/88.

2. Não pagamento por estar com a exigibilidade suspensa:

2.1. Principal (valor original do tributo)

2.1.1. natureza: provisão

2.1.2. IRPJ : indedutível > Lei 8.541/92, art. 7º, § 1º

2.1.3. CSLL: indedutível > art. 2º da Lei 7.689/88, com a redação dada pela Lei 8.034/90, c.c. Lei 8.541/92, art. 7º, § 1º

2.2. Juros:

2.2.1. natureza: provisão

2.2.2. IRPJ : indedutível > Lei 8.541/92, art. 7º, § 1º

2.2.3. CSLL: indedutível > art. 2º da Lei 7.689/88, com a redação dada pela Lei 8.034/90, c.c. Lei 8.541/92, art. 7º, § 1º

A orientação dada pela COSIT no Boletim Central Extraordinário nº 21, de 25/02/93, no item 48 está em consonância com o item 1.1.3 da síntese acima. De fato, as despesas (tributos a pagar) não pagas com tributos e contribuições, cuja dedutibilidade é vedada por força do art. 7º da Lei 8.541/92, não precisam ser adicionadas para fins de base de cálculo da CSLL. Tal não é verdadeiro, entretanto, quando se trata de provisão constituída para fazer face aos tributos discutidos judicialmente.

A MP 569/94 (Plano Real), mais tarde convertida na Lei 9.069/95, estabeleceu:

Art. 52. São dedutíveis, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro, segundo o regime de competência, as contrapartidas de variação monetária de obrigações, inclusive de tributos e contribuições, ainda que não pagos, e perdas cambiais e monetárias na realização de créditos.

Essa disposição expressa, específica para variação monetária das obrigações com tributos, se refere à variação monetária correspondente a obrigação cuja natureza é de "contas a pagar" (tributo não pago por mera inadimplência), não alcançando as variações monetárias de provisões constituídas para fazer face a tributos com exigibilidade suspensa. Assim, a norma não prevalece sobre a disposição específica em vigor (§ 1º do art. 7º da Lei 8.541/92) para as variações monetárias das provisões, cujo tratamento seria o mesmo previsto para os juros, conforme item 2.2 da síntese retro.

A legislação foi alterada pela Lei 8.981/95, cujo art. 41 estabeleceu:

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.

§ 2º Na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não poderá deduzir como custo ou despesa o Imposto de Renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável em substituição ao contribuinte.

§ 3º A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que assumo o ônus do imposto.

§ 4º Os impostos pagos pela pessoa jurídica na aquisição de bens do ativo permanente poderão, a seu critério, ser registrados como custo de aquisição ou deduzidos como despesas operacionais, salvo os pagos na importação de bens que se acrescerão ao custo de aquisição.

§ 5º Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

§ 6º As contribuições sociais incidentes sobre o faturamento ou receita bruta e sobre o valor das importações, pagas pela pessoa jurídica na aquisição de bens destinados ao ativo permanente, serão acrescidas ao custo de aquisição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

A Lei 8.981/95 não revogou expressamente os arts. 7º e 8º da Lei n.º 8.541/92.

O art. 7º da Lei 8.541/92, no *caput*, instituiu o regime de caixa para as obrigações com tributos (tributos a pagar), e no § 1º estabeleceu o tratamento tributário para as provisões constituídas com base nas obrigações com tributos.

Ao dispor, no *caput* do art. 41, sobre a dedutibilidade no período de competência, revogou tacitamente o *caput* do art. 7º da Lei 8.541/92. Ao mesmo tempo, o § 1º do referido art. 41, manteve expressamente o tratamento tributário das provisões constituídas com base nas obrigações relativas aos tributos e contribuições não pagos por estarem com sua exigibilidade suspensa, tal como era previsto no § 1º do art. 7º da Lei 8.541/92.

Na realidade, a Lei 8.981/95 estabeleceu um regime que era um misto do previsto no DL 1.598/77 com o previsto na Lei 8.541/92. As despesas com tributos, ainda que não pagas por inadimplência (contas a pagar), seriam dedutíveis no período de ocorrência do respectivo fato gerador, e as provisões para pagamento de tributos (tributos com exigibilidade suspensa) seriam dedutíveis no período em que ocorresse o pagamento.

Esse também é o entendimento exposto por Hiromi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi, autores da obra - "Imposto de Renda das Empresas - Interpretação e Prática", atualizado até 20/01/2002, 27ª ed., São Paulo, Ed. Atlas, 2002 - , como se verifica às págs. 294 e 295, do Capítulo "Tributos e Multas - Dedutibilidade", Seção "Tributos com Exigibilidade Suspensa":

"O § 1º do art. 41 da Lei n.º 8.981/95 não manteve a mesma redação do revogado art. 8º da Lei n.º 8.541/92 por ter sido eliminada a expressão *sua respectiva atualização monetária e as multas, juros e outros encargos*. Entendemos que esses acréscimos legais, por serem meros acessórios, seguem a dedutibilidade do principal.

(...)

Não se tratando de despesas incorridas, a reserva de valores lançados na escrituração contábil nada mais representa que mera provisão. (...)" (grifou-se)"

Portanto, na vigência da Lei 8.981/95, a situação pode assim ser sintetizada:

3. Não pagamento por mera inadimplência:

3.1. Principal (valor original do tributo)

3.1.1. natureza: contas a pagar

3.1.2. IRPJ : dedutível > Lei 8.981/95, art. 41, *caput*

3.1.3. CSLL: dedutível > DL 1.598/77, art. 16 c.c art. 2º da Lei 7.689/88.

3.2. Juros:

3.2.1. natureza : contas a pagar

3.2.2. IRPJ : dedutível > DL 1.598/77, art. 17

3.2.3. CSLL : dedutível > DL 1.598/77, art. 17 c.c art. 2º da Lei 7.689/88.

4. Não pagamento por estar com a exigibilidade suspensa:

4.1. Principal (valor original do tributo)

4.1.1. natureza: provisão

4.1.2. IRPJ : indedutível > Lei 8.981/95, art. 41, § 1º

4.1.3. CSLL: indedutível > art. 2º da Lei 7.689/88, com a redação dada pela Lei 8.034/90, c.c. Lei 8.981/95, art. 41, § 1º

4.2. Juros:

4.2.1. natureza: provisão

4.2.2. IRPJ : indedutível > Lei 8.981/95, art. 41, § 1º

4.2.3. CSLL: indedutível > art. 2º da Lei 7.689/88, com a redação dada pela Lei 8.034/90, c.c. Lei 8.981/95, art. 41, § 1º

Feita essa análise retrospectiva da legislação, no caso concreto, tem-se como procedente a acusação fiscal. 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, para as quais não há previsão de dedução na apuração da CSLL.

A alegação de postergação não pode ser considerada, uma vez desacompanhada das provas de que, em anos posteriores, ocorreram as reversões com o oferecimento dos respectivos valores à tributação, e de que houve pagamento de tributo.

A solicitação de perícia não merece acolhida. A perícia não pode ter por escopo imputar à autoridade administrativa o encargo de construir provas que caberia ao contribuinte realizar. A alegação de exigüidade de prazo para levantar as provisões revertidas (30 dias a contar da ciência do auto de infração) perde a sustentação diante do fato de que, mesmo com o recurso, decorridos mais de 15 meses da ciência do auto de infração, a interessada não produziu a prova.

Essas minhas razões para rejeitar as preliminares e negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, DF, em 28 fevereiro de 2007


SANDRA MARIA FARONI

