



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo n° 16327.001850/2006-86
Recurso n° 161.498 De Ofício e Voluntário
Matéria IRPJ E CSLL - EX: DE 2002
Acórdão n° 101-96.798
Sessão de 25 de junho de 2008
Recorrentes 10ª Turma da DRJ de São Paulo - SP. I e Bankboston N.A.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA -
IRPJ**

Ano-calendário: 2002

RECURSO DE OFÍCIO - MULTA DE OFÍCIO - Tendo a decisão recorrida afastada à multa de ofício em razão de o crédito tributário encontrar-se com sua exigibilidade suspensa, impõe-se a manutenção da mesma nos exatos termos em que proferida.

IRPJ e CSLL - PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS - TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa - Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da CSLL e do IRPJ, por traduzir-se em nítido caráter de provisão.

IRPJ e CSLL - PROVISÕES - Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social, somente podem ser deduzidas as provisões expressamente autorizadas por lei.

DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL - "Súmula 1º CC nº 5 - São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito judicial no montante integral."

INCONSTITUCIONALIDADE - "Súmula 1º. CC n. 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

TAXA SELIC - A utilização da taxa SELIC para o cálculo dos juros de mora decorre de lei, não cabendo aos órgãos do Poder Executivo deliberar sobre a sua aplicação.

CSLL - TRIBUTAÇÃO REFLEXA - Devido à relação de causa e efeito a que se vincula ao lançamento principal, o mesmo procedimento deverá ser adotado com relação aos lançamentos reflexos, em virtude da sua decorrência.

Recurso de Ofício Negado e Recurso Voluntário parcialmente Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

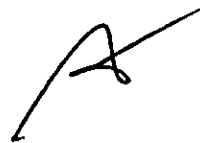
ACORDAM os membros da primeira câmara do primeiro conselho de contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário, para afastar os juros de mora incidentes sobre as importâncias depositadas judicialmente, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTONIO PRAGA
PRESIDENTE


VALMIR SANDRI
RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 AGO 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ RICARDO DA SILVA, SANDRA MARIA FARONI, ALOYSIO JOSÉ PERCINIO DA SILVA, CAIO MARCOS CÂNDIDO, JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONSECA FILHO.



Relatório

BANKBOSTON N.A., já qualificado nos autos e a 10ª TURMA DA DRJ DE SÃO PAULO - SP, recorrem a este Egrégio Conselho de Contribuintes, o primeiro da decisão que JULGOU procedente em parte os lançamentos efetuados e a segunda de sua própria decisão por ter exonerado o contribuinte de crédito em valor superior ao limite de alçada.

De acordo com a autoridade administrativa, as autuações tiveram origem em procedimento de verificação de cumprimento das obrigações tributárias, na qual foram constatadas deduções indevidas do lucro real e da base de cálculo da CSLL, no ano-calendário de 2001, referentes aos juros incidentes sobre os tributos com exigibilidade suspensa.

Dessa forma, foram lavrados os Autos de Infração relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ, fls. 13/14) no valor de R\$ 13.745.737,12 e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL, fls. 17/18) no valor de R\$ 4.948.465,33, formalizando crédito tributário no valor total de R\$ 18.694.202,45, já incluídos os acréscimos legais.

Cientificado dos lançamentos, em 04.12.2006, o Contribuinte apresentou, tempestivamente, em 03.01.2007, impugnação de fls. 74/112, juntando, ainda, os documentos de fls. 113/257, alegando em síntese o que se segue:

(i) Inicialmente, afirma que o Mandado de Segurança nº 2006.61.00.008619-0, por ele impetrado, não discute o mérito dos tributos ora exigidos, objetivando apenas o depósito integral desses valores, razão pela qual não há que se cogitar na renúncia a esfera administrativa;

(ii) No mérito, destaca que os fundamentos invocados para justificar as autuações não estabelecem em momento algum a indedutibilidade dos juros incidentes sobre o principal que se encontra com a exigibilidade suspensa;

(iii) Prossegue afirmando que a restrição prevista no art. 41, §1º da Lei nº 8.981/95 é ilegal e inconstitucional, uma vez que viola diversos princípios garantidos constitucionalmente, entre eles o princípio da isonomia e do direito à defesa e o amplo acesso ao poder judiciário, além de veicular sanção imprópria, meio indireto e coercitivo de cobrança de tributos, fruto de desvio de poder já fulminado pelo STF;

(iv) Salaria que ainda que assim não fosse, sendo a obrigação tributária "ex-lege", o art. 41, § 1º da Lei nº 8981/95 não ampara a exigência da CSLL porque não se refere à base de cálculo da mesma;



(v) Esclarece que nada mais fez do que seguir a orientação do Fisco, motivo pelo qual é incabível a exigência de multas e juros no presente caso, relativamente a CSLL, nos termos do art. 100, parágrafo único, do CTN;

(vi) Afirma que a fiscalização também se equivocou ao amparar sua pretensão no disposto no art. 13, I da Lei 9.249/95 e art. 2º da Lei 7.689/88, que disciplina a dedutibilidade das “provisões”, porque os tributos não são “provisões”, mas verdadeiras despesas incorridas e, como tal, dedutíveis pelo regime de competência;

(vii) O contribuinte admite, apenas para argumentar, que ainda que se considere que os juros incidentes sobre os tributos com exigibilidade suspensa não poderiam ser apropriados como despesas no ano-calendário 2001, ainda assim devem ser declarados nulos os autos de infração lavrados por violar o disposto no art. 6º, §4º do Decreto nº 1.598/77. Isto porque, os valores em questão foram revertidos e oferecidos à tributação em junho de 2006;

(viii) Insurge-se também face à aplicação da multa de ofício, uma vez que a exigibilidade dos valores questionados encontra-se suspensa, em razão do depósito judicial efetuado;

(ix) Afirma que os juros não devem ser calculados com base na Taxa Selic, por ser este índice inadequado para tanto, pois, além de ser figura híbrida, composta de correção monetária, juros de valores correspondentes à remuneração de serviços das instituições financeiras, são fixados unilateralmente por órgão do Poder Executivo e, ainda, extrapola em muito o percentual de 1% previsto no art. 161 do CTN;

(x) Finalmente, requer seja declarada a insubsistência dos autos de infração, bem como que todas as intimações sejam dirigidas ao seu advogado.

À vista da Impugnação, a 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo - SP, julgou procedente em parte os lançamentos efetuados.

Como razões de decidir, verificaram os julgadores ser a impugnação tempestiva e atender aos demais requisitos previstos em lei, devendo, portanto, ser conhecida.

Inicialmente, consignaram que não merece prosperar a argumentação do contribuinte quanto à legitimidade do procedimento adotado por ele, qual seja, a não adição à base de cálculo do IRPJ e da CSLL das provisões relativas a juros sobre tributos com exigibilidade suspensa. Isto porque, entenderam que a fiscalização agiu corretamente ao lavrar os autos de infração com fundamento no art. 41, §1º da Lei nº 8.981/95 e art. 13, I da Lei nº 9.249/95.



Nesse sentido, mencionaram, ainda, os arts. 20 e 21 da IN/SRF nº 11/96, para então concluir que não houve revogação expressa dos arts. 7º e 8º, da Lei 8.541, de 1992. Por outro lado, não se pode dizer que o art. 41 da Lei 8.981, de 1995 regulou inteiramente a matéria de que tratava o art. 7º da Lei n.º 8.541, de 1992, pois não há citação alguma a respeito de provisões.

Prosseguiram afirmando que nos termos do art. 335 do RIR/99, somente são dedutíveis do lucro real as provisões expressamente ali autorizadas, dentre as quais não se enquadra a provisão para pagamento de tributos com exigibilidade suspensa. Corroborando o entendimento de que a despesa referente a tributos com exigibilidade suspensa não foi incorrida, os julgadores transcrevem parte do PN CST nº 07/76 e PN CST nº 58/77.

Destacaram, entretanto, que no período fiscal em que a ação judicial for julgada improcedente ou ocorrer a sua desistência, a parcela que anteriormente foi adicionada poderá ser excluída do lucro real (art. 247, § 2º, do RIR/99).

Concluíram a esse respeito que a argumentação do contribuinte de que as despesas tributárias com exigibilidade suspensa são dedutíveis por terem sido incorridas, é improcedente, conforme jurisprudência do Conselho de Contribuintes.


Verificaram que apesar do contribuinte alegar em sua defesa que as despesas com juros sobre tributos com exigibilidade suspensa, referentes ao ano-calendário 2001, foram apenas postergadas, uma vez que foram oferecidas à tributação em junho de 2006 antes de qualquer procedimento por parte da fiscalização, não logrou êxito em comprovar suas afirmações, razão pela quais os julgadores mantiveram a autuação nesse sentido.

Transcreveram, ainda, os itens 6.1 e 6.2 do PN/SRF nº 02/96, que esclarece essa questão.

Ressaltaram os julgadores que no presente caso, como bem reconheceu a fiscalização no Termo de Verificação Fiscal nº 01, fls. 06, o contribuinte efetuou o depósito do montante integral do débito, nos termos do art. 151, II do CTN, estando, portanto, suspensa a sua exigibilidade.

Sendo assim, observado o disposto no art. 63 da Lei nº 9.430/96, alterado pelo art. 70 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, entenderam os julgadores que assiste razão ao contribuinte ao afirmar que não deve ser aplicada a multa de ofício na constituição de créditos destinada a prevenir a decadência cuja exigibilidade esteja suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 do CTN, razão pela qual exoneraram a multa de ofício inicialmente aplicada.

Quanto à alegação do contribuinte de que deveria ser afastada a exigência de multa e juros, baseada no art. 100 do CTN e numa interpretação da Lei nº 8.541/92 proferida pela COSIT, observaram os julgadores que estes argumentos são contraditórios, uma vez que o contribuinte pretende aplicar ao caso uma interpretação do art. 7º da Lei nº 8.541/92, e, ao mesmo tempo, reconhece que este artigo foi revogado. Além disso, como se pode verificar do enquadramento legal do auto de infração, os artigos 7º e 8º da Lei nº 8.541/92 nem mesmo foram utilizados como embasamento legal da autuação, razão pela qual a alegação do contribuinte é insubsistente a esse respeito.



Em relação à não incidência dos juros de mora sobre multa de ofício, destacaram que o próprio contribuinte admite que tal exigência não consta do auto de infração (fls.106), logo, trata-se de uma questão incontroversa, que não diz respeito ao presente processo administrativo e da qual, conseqüentemente, não se toma conhecimento.

Finalmente, os julgadores mantiveram a aplicação da Taxa Selic como índice de atualização dos juros de mora sobre os tributos não pagos, por entender que não compete à autoridade administrativa discutir a natureza da Taxa Selic, se remuneratória ou moratória, mas apenas aplicar as Leis inseridas legalmente no ordenamento jurídico.

Rejeitaram, ainda, a solicitação feita pelo advogado do contribuinte no sentido de que as intimações fossem enviadas para seu escritório, por entender que inexistente previsão legal para tanto, pois nos termos do art. 31, parágrafo único, combinado com o art. 23, § 4º, do Decreto n.º 70.235/1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, a ciência da decisão deverá ser encaminhada ao domicílio do sujeito passivo.

Pelas razões acima expostas, os julgadores consideraram procedente em parte os lançamentos, excluindo apenas a multa de ofício aplicada sobre o IRPJ, no valor de R\$ 4.009.685,67 e sobre a CSLL, no valor de R\$ 1.443.486,83, totalizando R\$ 5.453.172,50 e mantendo os demais lançamentos, conforme demonstrativo às fls. 306.

Face ao valor exonerado a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo – SP, recorreu de sua própria ao E. Conselho de Contribuintes.

Intimado da decisão de primeira instância em 20.06.2007, fl. 310, o contribuinte recorreu a este E. Conselho de Contribuintes em 20.07.2007, tempestivamente, às fls. 311/342, alegando em síntese o que se segue:

Após fazer um breve relato dos fatos e fundamentos que deram origem ao presente processo, destaca que não obstante tenha sido depositado o valor do montante integral aqui exigido, nos autos do Mandado de Segurança nº 2006.61.00.008619-0, em trâmite perante a Justiça Federal de São Paulo, não há que se falar em renúncia à esfera administrativa, uma vez que não se discute naqueles autos o mérito da exigência. Dessa forma, requer seja o recurso conhecido e reformada a decisão na parte em que manteve os lançamentos.

No mérito, salienta o contribuinte que para justificar a manutenção do auto de infração, os julgadores de primeira instância invocaram o art. 41, §1º da Lei nº 8.981/95, norma específica que cria uma exceção ao regime de competência para efeito da dedutibilidade dos valores correspondentes a tributos com exigibilidade suspensa, e, também, o art. 13 da Lei nº 9.249/95 e o art. 335 do RIR/99, normas genéricas que vedam a dedução de qualquer provisão exceto as ali expressamente enumeradas.

Prossegue afirmando, que a norma específica invocada pelo julgador *a quo* não impede a dedução dos juros incidentes sobre os tributos com exigibilidade suspensa, principalmente quanto à apuração da CSLL, sendo os encargos verdadeiras despesas incorridas pelo contribuinte e não provisões como pretende demonstrar a fiscalização.



Alega que os dispositivos legais citados pelos julgadores de primeira instância, em nenhum momento estabelece a indedutibilidade dos juros incidentes sobre tributos com exigibilidade suspensa.

Esclarece que a exceção prevista no §1º, do art. 41 da Lei nº 8.981/95, qual seja, a não dedução pelo regime de competência, somente se aplica aos valores de tributos e contribuições para efeito de apuração do lucro real.

Sendo assim, independentemente de qualquer discussão quanto à constitucionalidade do art. 41, §1º da Lei nº 8.981/95, inexistente a determinação para a adição dos juros na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como inexistente determinação de que qualquer adição seja feita no que diz respeito à CSLL, mas tão somente relativamente ao IRPJ.

Ressalta que os arts. 7º e 8º da Lei nº 8.541/92, introduziram apenas para efeito de apuração do lucro real o regime de caixa para a dedutibilidade das despesas com tributos, contribuições, a respectiva atualização monetária, juros e multa quando a exigibilidade estivesse suspensa, houvesse ou não depósito ou garantia.

Afirma que se equivoca o acórdão recorrido ao afirmar que os referidos artigos permanecem em vigor, pois estes foram tacitamente revogados, nos exatos termos do art. 2º, §1º da Lei de Introdução ao Código Civil, na medida em que o art. 41 da Lei nº 8.981/95 disciplinou inteiramente a matéria de forma diferente, tanto que, diferentemente do que pretende a decisão recorrida, restabeleceu o regime de competência para a dedutibilidade das despesas com tributos e contribuições, criando a exceção do §1º.

Ainda nesse sentido, destaca que ainda que se considere que os arts. 7º e 8º da Lei nº 8.541/92 não foram revogados, estes não podem justificar as autuações, pois como bem salientou a decisão recorrida, em nenhum momento foram invocados como fundamento para os lançamentos efetuados.

Aduz que tanto a Lei nº 8.541/92 quanto a Lei nº 8.981/95 tratam sempre da apuração do lucro real (base de cálculo do IRPJ), e não da CSLL. A base de cálculo da CSLL, conforme expressamente determinado no art. 38 da Lei nº 8.541/92 e no art. 57 da Lei nº 8.981/95 permaneceu inalterada.

Afirma que tendo à CSLL base de cálculo própria prevista expressamente em lei específica, não pode ser alterada senão por norma legal expressa, conforme decisões proferidas pelo Conselho de Contribuintes.

Esclarece que as obrigações relativas a impostos e contribuições têm natureza tributária e decorrem de uma relação jurídica totalmente disciplinada pelas normas de Direito Tributário. Já as obrigações relacionadas com juros e demais encargos incidentes sobre os valores acima decorrem de relação jurídica de outra natureza, ou seja, do inadimplemento do devedor (juros e multa) ou da desvalorização da moeda (correção monetária).

Nesse sentido, conclui que os juros não poderiam ter sido adicionados pelo Fisco para efeito do IRPJ e CSLL, tendo em vista não só a legislação pertinente mas também e principalmente as manifestações da própria Administração, sob pena de violação ao disposto



nos arts. 5º, II, 37 e 150, I da CF/88, bem como ao art. 97 do CTN e a própria dicção do art. 41, §1º da Lei nº 8.981/95.

Prossegue afirmando que ao contrário do que entenderam os julgadores de primeira instância, os juros incidentes sobre tributos com exigibilidade suspensa não são meras provisões, mas representam verdadeiras despesas incorridas, sendo portanto, dedutíveis pelo regime de competência.

Dessa forma, tendo em vista que a Lei nº 8.981/95 não vedou a dedução dos juros relativos aos tributos com exigibilidade suspensa, mas apenas do principal, não há como modificar a sua natureza de despesa para mera provisão, conforme jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

Após transcrever diversos entendimentos doutrinários e jurisprudência, conclui a esse respeito, afirmando que os encargos em questão não se confundem com as provisões, porque enquanto estas, em sua acepção técnica, refletem fato futuro, incerto e de valor apenas estimável, a despesa incorrida caracteriza-se por ser certa e determinada, representando uma obrigação já existente.

Prossegue afirmando que a restrição prevista no art. 41, §1º da Lei nº 8.981/95 é ilegal e inconstitucional, uma vez que viola diversos princípios garantidos constitucionalmente, entre eles o princípio da isonomia e do direito à defesa e o amplo acesso ao poder judiciário, além de veicular sanção imprópria, meio indireto e coercitivo de cobrança de tributos, fruto de desvio de poder já fulminado pelo STF.

Alega que apesar dos julgadores de primeira instância não terem analisado a legalidade e constitucionalidade, por se julgar incompetente para tanto, o mesmo não ocorre com o E. Conselho de Contribuintes que deve analisar todos os pontos argüidos pelo contribuinte em seu recurso.

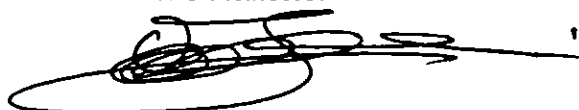
Alega que não cabe no presente caso a exigência dos juros de mora, uma vez que seguiu todas as orientações do Fisco, motivo pelo qual é incabível tal exigência relativamente à CSLL, nos termos do art. 100, parágrafo único, do CTN.

Considerando que fossem devidos os juros de mora sobre o crédito ora guerreado, estes jamais poderiam incidir após a realização do depósito efetuado pelo contribuinte e reconhecido na decisão de primeira instância, conforme entendimento já sumulado no Primeiro e Terceiro Conselhos de Contribuinte.

Finalmente, insurge-se face à aplicação da Taxa Selic como índice de atualização dos juros de mora, por ser este índice inadequado para tanto, pois, além de ser figura híbrida, composta de correção monetária, juros de valores correspondentes à remuneração de serviços das instituições financeiras, é fixada unilateralmente por órgão do Poder Executivo e, ainda, extrapola em muito o percentual de 1% previsto no art. 161 do CTN.

Conclui, requerendo seja reformada a decisão recorrida, declarando-se a insubsistência dos autos de infração lavrados.

É o relatório.



Voto

Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator.

Os recursos preenchem os requisitos para a admissibilidade. Deles, portanto, tomo conhecimento.

Conforme se depreende do relatório, a 10ª. Turma da DRJ-I-SP recorre de sua decisão que exonerou as multas de ofício, e o Recorrente contra a decisão que manteve as exigências fiscais referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, relativo ao ano-calendário 2001, ao entendimento de que os juros incidentes sobre os tributos com exigibilidade suspensa não seriam dedutíveis da base de cálculo dos referidos tributos.

DO RECURSO DE OFÍCIO

Conforme se depreende da decisão recorrida, as multas de ofício foram exoneradas pelo fato do contribuinte ter depositado integralmente os valores questionados judicialmente, suspendendo com isso a exigibilidade do crédito tributário nos termos do inciso II, art. 151, do CTN.

De fato, conforme se depreende do Termo de Verificação Fiscal (fls. 05/10), a fiscalização constatou que o contribuinte, após ter ingressado com medida judicial – Mandado de Segurança -, efetuou junto a Caixa Econômica Federal o depósito integral dos valores questionados, não se aplicando, portanto, a multa de ofício na hipótese da constituição de créditos destinada a prevenir a decadência cuja exigibilidade esteja suspensa, *ex vi* do disposto no art. 63 da Lei n. 9.430/96.

Dessa forma, agiu com acerto a r. decisão recorrida ao exonerar o contribuinte da multa de ofício, razão porque, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso de ofício.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Conforme se depreende dos autos, o lançamento é decorrente do procedimento adotado pelo contribuinte em deduzir da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social, os juros incidentes sobre os tributos com exigibilidade suspensa, principalmente quanto à CSLL, por entender do contribuinte que tais encargos são verdadeiras despesas incorridas e não provisões, podendo, portanto, serem deduzidas da base de cálculo dos referidos tributos.

Pois bem. Antes de adentrar na matéria de mérito de fato discutida nos presentes autos, faz-se necessário algumas considerações acerca das normas que tratam do regime de

competência, da dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa, e por fim, do conceito de provisão e contas a pagar que trará subsídios para definir a presente lide.

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

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

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

Nesta esteira, o registro contábil de despesas/custos relativas a tributos com exigibilidade suspensa, realizado a crédito de determinada conta integrante do grupo passivo, destina-se a prevenir o patrimônio da pessoa jurídica caso o resultado advindo da medida judicial impetrada resultar-lhe desfavorável.

Portanto, por estar condicionada a um evento futuro, que poderá resultar em efeitos favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, evidencia-se o seu nítido caráter de provisão e não de despesas incorridas conforme entende o Recorrente.

No caso de tributos e contribuições, o dever jurídico de efetuar o pagamento surge com a ocorrência do fato gerador, devendo a obrigação tributária ser contabilizada mesmo que a pessoa jurídica não pague efetivamente o tributo ou a contribuição, hipótese que se verifica quando a exigência é questionada judicialmente, evidentemente, desde que a lei não disponha de forma contrária.

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

Entretanto, a partir de 1993 (Lei nº 8.541/92), a escrituração contábil dos tributos e contribuições – com ou sem exigibilidade suspensa -, nos termos do art. 151 do CTN – continuou a ser feita por competência, mas a sua dedutibilidade fiscal passou a ficar condicionada ao seu efetivo pagamento, ou seja, pelo regime de caixa, derogando assim, o princípio da conexão das receitas e despesas inerente ao regime de competência imposto pela lei das S.A. e pelo Decreto-lei nº 1.598/77.

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

Neste diapasão, a Lei nº 9.249/95, ao alterar a legislação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro dispôs no inciso I, do art. 13, *verbis*:

"Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções independentemente do disposto no art. 47 da Lei n. 4.506, de 30 de novembro de 1964;

I – de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo terceiro salário, de que trata o art. 43 da Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n. 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;

(...)."

Assim, por força do disposto no art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95, e tendo em vista a necessidade da formação da provisão para o registro dos tributos com exigibilidade suspensa, em função de sua contingência passiva em exercício futuro, os valores apropriados como despesa no ano-calendário, devem ser adicionados ao lucro líquido para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro.

Da mesma forma em relação aos juros e atualização monetária correspondente às provisões, eis que o acessório sempre acompanha a natureza de seu principal, pois o mesmo inexistente sozinho. Nesse sentido é a jurisprudência do Conselho de Contribuintes, vejamos:

"IRPJ – CSLL – JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR FORÇA DE MEDIDAS JUDICIAIS – Por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, os juros de mora sobre tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais seguem a norma de dedutibilidade do principal."

(Acórdão 101-96271, Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Recurso nº 152.038, Relator Paulo Roberto Cortez, julgado em 09.08.2007)

"CSLL – PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS – TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa – Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão.

JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR FORÇA DE MEDIDAS JUDICIAIS – Por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, os juros de mora sobre tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais seguem a norma de dedutibilidade do principal."

(Acórdão 101-95727, Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Recurso nº 135.395, Relator Valmir Sandri, julgado em 20.09.2006)

"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. Publicado no D.O.U. nº 57, de 25/03/2008."



(Acórdão 103-23339, Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Recurso nº 136.419, Relator Leonardo de Andrade Couto, julgado em 22.01.08)

Sendo assim, não merece prosperar a alegação do contribuinte de que os juros incidentes sobre os tributos com exigibilidade suspensa representam verdadeiras despesas e não meras provisões, eis que despesas efetivas ainda não as são, pois dependem de uma condição para torná-las efetivas, qual seja, que o Poder Judiciário decida desfavorável a empresa, impondo com isso o pagamento do tributo que o contribuinte entendia indevido, acompanhado de seus acessórios (juros e/ou multa).

Não obstante alegue o contribuinte que inexistente previsão legal para a exigência do IRPJ e da CSLL sobre os juros incidentes sobre tributos com exigibilidade suspensa, deve-se observar o disposto no art. 41, §1º da Lei nº 8.981/95, in verbis:

“Art. 41. - Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

§ 1º **O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.”**

O fato é que, a razão para que a lei determine a indedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa é a simples inexistência da despesa efetiva de juros, na medida em que os tributos sobre os quais incidem podem ou não serem devidos/pagos, dependendo do resultado final do processo judicial. Em sendo assim, por constituir os juros em acessórios do principal, seria ilógico admitir sua dedutibilidade da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social, e mais ilógico ainda querer uma norma específica para tratar de sua dedutibilidade, eis que um não vive sem o outro (principal/juros).

Destaque-se, ainda, que apesar da Lei nº 8.981/95 não ter revogado expressamente os arts. 7º e 8º da Lei nº 8.541/92, o caput do art. 7º foi tacitamente revogado pelo caput do art. 41 da Lei nº 8.981/95. Ademais, o §1º do art. 41 da Lei nº 8.981/95, anteriormente transcrito, manteve o tratamento tributário das provisões constituídas com base nas obrigações relativas aos tributos com exigibilidade suspensa, tal como era previsto no art.7º, §1º da Lei nº 8.541/92.

Quanto aos argumentos do contribuinte de que os arts. 7º e 8º da Lei nº 8.541/92 não podem servir de fundamento para as autuações, é de se observar que eles não foram invocados pela fiscalização para fundamentar a exigência e, sendo assim, despidendo considerações a respeito.

Quanto à alegação do não cabimento dos juros de mora, uma vez que foi efetuado o depósito do montante integral do crédito aqui exigido antes de qualquer procedimento por parte da fiscalização, entendo que assiste razão ao contribuinte neste item.

Isto porque, nos termos da Súmula nº 5 do Primeiro Conselho de Contribuintes, “são devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito judicial no montante integral”, fato que ocorre no presente caso, e sendo assim, não há como subsistir tal exigência.

E é esse o entendimento do Conselho de Contribuintes, senão vejamos:

“PROCEDIMENTO JUDICIAL - DEPÓSITO - SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE - JUROS DE MORA. Suspensa à exigibilidade do crédito tributário pelo depósito judicial do seu montante integral antes de qualquer procedimento de ofício, descabe a exigência de juros de mora na sua constituição destinada a prevenir a decadência. Recurso a que se dá provimento. (Publicado no D.O.U nº 63 de 01/04/04). (Acórdão 103-21516, Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Recurso Voluntário nº 134.208, Relator Paulo Jacinto do Nascimento)”.

Dessa forma, voto no sentido de excluir os juros moratórios incidentes sobre as importâncias depositadas judicialmente pelo contribuinte.

Quanto à alegação de ilegalidade da aplicação da taxa SELIC para o cálculo dos juros moratórios, é de se observar que a presente matéria ficou prejudicada em razão da decisão acima, e mesmo que assim não fosse, a sua aplicação está em consonância com os dispositivos legais validamente editados, aliado ao fato que a questão dos juros moratórios calculados com base na taxa Selic não comporta mais discussão neste E. Conselho, tendo em vista que a matéria já se encontra sumulada por este E. Conselho, senão vejamos:

“Súmula 1º.CC n. 4: A partir de 1º. De abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais”.

Quanto à exigência decorrente – CSLL -, devido à relação de causa e efeito a que se vincula ao lançamento principal, a mesma decisão deverá ser adotado com relação aos lançamentos reflexos, em virtude de sua decorrência.


Quanto a questão da inconstitucionalidade da norma prevista no §1º, do art. 41 da Lei n. 8.981/95, cumpre ressaltar que não cabe ao julgador administrativo questionar a legalidade ou constitucionalidade do comando legal, tarefa essa privativa do Poder Judiciário, devendo este se limitar a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade, a não ser nos casos em que a norma em discussão já tiver sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou no difuso, este a partir do momento e na hipótese de produzir efeitos “*erga omnes*”. Nesse sentido é a Súmula nº 2 do Primeiro Conselho de Contribuintes:

“Súmula 1º. CC n. 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

A vista do acima exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso de ofício e DAR PARCIAL provimento ao recurso voluntário, para afastar os juros de mora incidentes sobre as importâncias depositadas judicialmente.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 25 de junho de 2008.


VALMIR SANDRI