



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

Processo nº 16327.001865/2006-44
Recurso nº 166.729 Voluntário
Matéria IRPJ e CSLL- ano-calendário 2001
Acórdão nº 101-97.071
Sessão de 17 de dezembro de 2008
Recorrente Banco Itaubank S.
Recorrida 10ª Turma/DRJ em São Paulo - SP. I

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

Ano-calendário: 2001

Ementa: ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.(Súmula 1º CC nº 2)

JUROS SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa - Na vigência da Lei 8.981/95, para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, os tributos com exigibilidade suspensa nos termos dos incisos II a IV, do art. 151, do CTN são dedutíveis pelo regime de caixa.

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA- EXIGIBILIDADE SUSPensa MEDIANTE DEPÓSITO - O depósito do valor integral do crédito exclui a aplicação da multa de ofício e dos juros de mora.

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, DAR provimento PARCIAL ao recurso para cancelar a exigência da multa de ofício e dos juros de mora, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTÔNIO PRAGA
PRESIDENTE


SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 25 FEV 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Valmir Sandri, João Carlos de Lima Júnior, Caio Marcos Cândido José Ricardo da Silva, José Sérgio Gomes (Suplente Convocado), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-Presidente da Câmara) e Antonio Praga (Presidente da Câmara). Ausente justificadamente o Conselheiro Aloysio José Percinio da Silva.

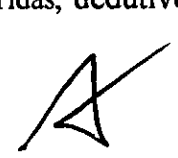

Relatório

Banco Itaubank S.A. recorre da decisão da 10ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo, que julgou procedentes os lançamentos formalizados por meio de autos de infração cientificados ao contribuinte em 07 de dezembro de 2006, exigindo-lhe crédito tributário de imposto de renda de pessoa jurídica (IRPJ) e contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) do ano-calendário de 2001.

O contribuinte é acusado de ter deduzido indevidamente, na apuração desses tributos, provisão contábil relativa a juros calculados sobre tributos com exigibilidade suspensa.

A Fiscalização informa que o contribuinte impetrou o Mandado de Segurança nº 2006.61.00.008619-0, pleiteando a suspensão da exigibilidade de eventuais créditos tributários, mediante depósito, de conformidade com o artigo 151, II do CTN, e, deferida a liminar, efetuou os depósitos dos montantes integrais. Informa, ainda, às fls. 06 e 07, que em 01 de setembro de 2006 foi proferida a sentença do Mandado de Segurança, que extinguiu o processo sem julgamento de mérito e cassou a liminar concedida, nos termos descritos às fls. 06 e 07. Aduz que o impetrante apresentou recurso de apelação contra a decisão, o qual foi recebido em seu efeito devolutivo.

Em impugnação tempestiva a contribuinte alegou, em síntese, que: (a) o art. 41 da Lei nº 8.981/95, que determina a indedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa, não se refere a juros, sendo permitida a dedução dos valores de juros das bases de cálculo do IRPJ e CSLL; (b) tributos e contribuições com exigibilidade suspensa caracterizam-se como despesas incorridas e não como provisões; (c) como a efetivação do pagamento não é condição necessária para o reconhecimento da respectiva despesa, são dedutíveis, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, os juros de tributos e contribuições com exigibilidade suspensa; (d) os tributos não são "provisões", mas verdadeiras despesas incorridas, dedutíveis pelo regime de

  2

competência, sendo-lhes inaplicável o artigo 13, I, da Lei 9.249/95 e art. 2º da Lei 7.689/88; (e) o art. 41, § 1º da Lei nº 8981/95 não ampara a exigência de CSLL porque não se refere à base de cálculo da CSLL; (f) descabe a exigência de multas e juros no presente caso, relativamente à CSLL, em face do art. 100, parágrafo único, do CTN, porque o contribuinte nada mais fez do que seguir orientação do Fisco; (g) comprovada a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, deve ser cancelada a imposição da multa e dos juros de mora cominados na autuação; (h) a restrição prevista no art. 41, §1º da Lei 8.981/95 é ilegal e inconstitucional; (i) é ilegítima a aplicação da SELIC para o cálculo dos juros; (j) em 01/09/2006 ocorreu alteração do controle acionário do contribuinte, em virtude de aquisição de ações anteriormente pertencentes ao grupo BankBoston pelo Grupo Itaú, sendo descabido exigir multa de ofício por suposta infração cometida pela empresa quando sob controle de outro grupo econômico.

A Turma de Julgamento não acolheu a argumentação de que as despesas tributárias com exigibilidade suspensa são dedutíveis por terem sido incorridas, não configurando provisão.

Especificamente sobre a multa de ofício, entendeu que os depósitos judiciais realizados pelo contribuinte não se enquadram na hipótese de suspensão de exigibilidade, prevista no inciso II do artigo 151 do CTN.

Rejeitou, também, a alegação de descabimento da exigência de multa e juros ao fundamento de que a mudança de controle acionário não se inclui nas figuras jurídicas previstas no art. 132 do CTN, nem afasta da empresa sua condição de sujeito passivo da obrigação tributária nos termos do artigo 121 do referido código.

Assentou que, nos exatos termos do art. 161, caput, do CTN, o crédito tributário não integralmente pago no vencimento deve ser acrescido de juros de mora, "*seja qual for o motivo determinante da falta*", não se podendo afastar a sua incidência nem mesmo na hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Não tomou conhecimento da alegação de que não seria cabível a incidência de juros de mora sobre multa de ofício, uma vez que tal exigência não consta do auto de infração.

Ciente da decisão em 28 de dezembro de 2007, o contribuinte ingressou com recurso em 29 de janeiro de 2008..

Inicialmente, diz ter ocorrido mera postergação no pagamento de tributos. Reproduz o trecho do Termo de Verificação Fiscal que relata que o contribuinte foi intimado a informar sobre eventuais baixas ou reversões dos valores provisionados, informa não ter prestado os esclarecimentos porque, em virtude da alteração da administração da companhia com a alteração do controle acionário ocorrido em 01/09/2006, ainda não teve tempo hábil para levantar os documentos. Afirma ter conseguido constatar, com certeza, que efetivamente ocorreram diversas reversões no período e requer diligência para apurá-las, formulando quesitos. Postula o cancelamento do auto de infração, por não terem sido observados os comandos do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598, de 1977.

Quanto ao mérito, reafirma as razões declinadas na impugnação, apenas aduzindo considerações específicas para contrapor argumentos utilizados pela decisão recorrida ao não acolhê-las.

Sobre os depósitos judiciais, pondera que não foram feitos “no vazio”, sem qualquer relação com os valores lançados, mas ao contrário, como constou expressamente da petição inicial do mandado de segurança, se referem a valores de IRPJ e CSLL correspondentes a despesas de juros que a fiscalização entende indedutíveis. Salienta que os efetuou nos exatos termos da Lei nº 9.703/98 e que nada justifica que, estando os valores lançados na posse do Tesouro Nacional desde abril de 2006, se possa exigir da Recorrente multa de ofício da mesma forma como se faria em relação a qualquer contribuinte inadimplente, que teria a exigibilidade do crédito suspensa mediante a simples apresentação da impugnação.

Sobre a questão relacionada com a mudança de controle acionário, diz que o acórdão recorrido deixou de considerar o princípio da personalização da pena, e que caso idêntico foi decidido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (AC. CSRF/01-02.045).

Invoca as Súmulas 5 e 7 deste Conselho para afastar a multa e os juros, e traz a lume decisões deste Conselho e, em especial, o Acórdão 202-16.436, do Segundo Conselho, para defender a impossibilidade de exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Reafirma a impossibilidade de aplicação da taxa Selic para fins de juros de mora.

É o relatório..

Voto

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

Recurso tempestivo e assente em lei. Dele conheço.

Inicialmente, registro que as alegações de inconstitucionalidade de lei não serão por mim enfrentadas. A Súmula nº 2 deste 1º Conselho, enuncia que *O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

O tema de que trata este processo gira em torno da dedutibilidade dos juros incidentes sobre tributos não pagos por estarem com sua exigibilidade suspensa. Esse tema foi objeto de exaustivos debates nesta Câmara. Em ocasiões anteriores tive oportunidade de enfrentar os vários argumentos que são postos pelos contribuintes para justificar a dedução, entre os quais os agora trazidos pelo Recorrente.

Permito-me reproduzir considerações que já expus a esta Câmara.

Para melhor compreender a matéria, é necessário recuar na análise da legislação de regência. Antes, porém, é preciso ressaltar que antes da edição 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, nas decisões administrativas, às normas até então vigentes, devem ser vistas com essa limitação.

Como anota Noé Winkler, antes da edição da Lei nº 6.404/76, a contabilidade no Brasil foi impulsionada, através dos tempos, por determinações da lei fiscal. A Lei nº 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 nº 6.404/76, a proteger os acionistas, seus reflexos foram de relevada significação. Para respeitar suas normas, o Decreto-lei nº 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

Feitas essas considerações introdutórias, passo à análise da evolução da legislação

Antes da edição 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.

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

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

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.

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, tecnicamente, tais responsabilidades não constituem obrigações a pagar, mas sim provisões.

“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 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, cujo registro contábil deve ser por meio da formação da *provisão para riscos fiscais e outros passivos contingentes*, mencionando como exemplo as autuações fiscais que possam resultar perda para a empresa.

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.

Ricardo Mariz de Oliveira, em trabalho intitulado “O Alcance e o Sentido Sistemático da Indedutibilidade dos Depósitos de Tributos em Processos Fiscais - A Dedutibilidade dos Depósitos em Processos de Consignação em Pagamento”⁶, nos contempla com brilhantes considerações, que a meu ver, afastam definitivamente quaisquer dúvidas quanto à natureza daquelas responsabilidades como provisões, e não como despesas a pagar. Dele reproduzo alguns excertos:

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

⁶ “Direito Tributário Atual – Volume 14”, do IBDT-USP e da Resenha Tributária, 1995, p. 35.

" (...)Se o contribuinte contesta um tributo lançado, (...) também não reconhece a existência da obrigação, seja por considerar inconstitucional a lei que a prevê, seja por considerar que o lançamento não está de acordo com lei válida e, portanto, está em desacordo com o art. 142 do CTN, perdendo, destarte, a presunção de legalidade. Por conseguinte, a presunção de validade do ato administrativo de lançamento não é suficiente para justificar a despesa.

(...)

Em qualquer caso, é impossível ao contribuinte alegar em processo a inexistência da relação jurídica tributária, mas na contabilidade registrar a existência da mesma relação jurídica tributária, e com isso pretender diminuir o seu lucro.

(...)

Ora, se o contribuinte intenta qualquer ação ou procedimento administrativo, pelo qual declara não reconhecer a existência da relação jurídica tributária, não pode singelamente contabilizar a despesa que pressupõe exatamente o reconhecimento da relação jurídica tributária.

(...)

A contabilização em despesa, pura e simplesmente, além de incorreta e incoerente, seria insincera, contrária ao princípio da verdade material da contabilidade.

Assim, no caso de obrigação tributária, não é suficiente que ocorra o fato gerador, ou que a autoridade fiscal declare em lançamento que houve sua ocorrência.

Quando o contribuinte se rebela contra a exigência tributária, não está admitindo que fato gerador válido tenha ocorrido, caso em que falha a incidência da regra de reconhecimento da despesa, porque esta não está na posição de ser definitiva e incondicionalmente devida.

Neste caso, tão somente pelo regime de competência, o contribuinte não poderia opor ao fisco a pretensão de deduzir uma despesa que ele próprio sustenta ser uma despesa da qual não é devedor.

Tal pretensão seria contraditória e conflitante com o sistema, o qual, repita-se, requer a abertura de uma reserva ou de uma provisão na contabilidade, e trata esta conta como fiscalmente indedutível.

E nenhuma lógica existe na atitude do contribuinte, de dizer que não deve o tributo quando vierem lhe cobrar, mas dizer na contabilidade que o deve, assim como na declaração de rendimentos para deduzi-lo fiscalmente. Num primeiro momento ele opõe ao fisco suas razões para não reconhecer o débito, e num momento seguinte, que deveria ser conseqüente, ele, inconseqüentemente, opõe ao fisco o direito de deduzir o tributo, que só existe se este for devido.

(...)

Assim, se o contribuinte não reconhece o débito não deve registrá-lo pura e simplesmente como uma despesa a pagar, como o faria em circunstâncias normais. O que ele deve fazer é registrar o risco em reserva ou provisão, que é indedutível.

(...)

O essencial, portanto, dentro dos preceitos relativos ao chamado "regime de competência", é que a dívida lançada sobre o débito redunda em reserva ou provisão indedutível, e não em conta de despesa devida e a pagar, correspondente à despesa fiscalmente dedutível.

O período-base para a dedutibilidade, no caso, passa a ser aquele em que transitar em julgado decisão contrária à pretensão do contribuinte, quando não mais haverá risco de perder a demanda (causa da provisão ou reserva) e haverá a perda definitiva da despesa (dedução da despesa, a débito da provisão ou da reserva).

(...)

É, portanto, a atitude do contribuinte, de não reconhecer a despesa e de submetê-la ao poder jurisdicional, que requer adequado e consistente registro contábil, com o conseqüente trato legal.

(..)"

Continuando a análise da evolução legislativa, observo que 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.

Na conformidade com o art. 16 do referido DL 1.598/77, a partir do período-base de 1978 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 nº 7.689, de 1998, criou a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, cuja base de cálculo, conforme art. 2º, com as alterações promovidas pela Lei 8.034, de 1990, é 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 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. Porém disso não se trata.

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

9

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 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.

Melhor 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 (despesa financeira)
 - 1.2.3. CSLL : dedutível > DL 1.598/77, art. 17 c.c art. 2º da Lei 7.689/88. (despesa financeira)
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.

Da mesma forma, as orientações no MAJUR/94 e no MAJUR/95, não estão equivocadas ao não fazerem, no Quadro destinado à Demonstração da Cálculo da CSLL,

referência expressa à adição ou exclusão dos valores relacionados com a Lei 8.541/92, porque essa adição ou exclusão se restringe às provisões, estando compreendidas nas linhas 2 e 14 do Quadro 5.

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, a meu ver, 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.

O alcance do AD(N) nº 52/94 se restringe às variações monetárias das obrigações tributárias, e não às provisões para fazer face aos tributos com exigibilidade suspensa.

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”.

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, no § 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 manifestado por Hiromi Higuchi e Celso 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 (despesas financeiras)
 - 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

A regra a comandar dedutibilidade dos juros deve ser a mesma que comanda a dos tributos sobre os quais incidem, dada sua natureza de acessório, que segue o principal. Não procede a alegação muitas vezes apresentada, de que os juros de mora não se caracterizam como acessório, porque não têm natureza tributária. A condição de "acessório" independe de terem os juros, natureza "tributária". Os juros de mora são "acessório" porque não existem sem o débito tributário sobre o qual incidem, a ele se agregando sem o integrarem. Entre outros, o verbete "Acessório" tem os seguintes significados : "2. *Que se acrescenta a uma coisa, sem*

fazer parte integrante dela; suplementar; adicional.3 Aquilo que se junta ao objeto principal, ou é dependente dele; complemento; chega.”⁷

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.

Voto pela manutenção da glosa.

Passo a analisar a alegação de inexigibilidade da multa, em razão do depósito.

O contribuinte, não querendo abrir mão da discussão administrativa, nem pretendendo ficar sujeito aos riscos de uma autuação que lhe impusesse multa de 75%, ingressou com mandato de segurança pleiteando a suspensão da exigibilidade mediante depósito. Concedida a liminar, em 26 de abril de 2006 efetuou o depósito do principal, acrescido dos juros de mora e da multa de mora.

Em 01 de setembro de 2006 a juíza do feito extinguiu o processo sem julgamento do mérito, apresentado, em síntese, a seguinte motivação: (a) o impetrante não discutia, na via judicial, a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os juros relativos a tributos com exigibilidade suspensa, objetivando apenas pedir o depósito judicial sobre referidas exações; (b) conseqüentemente, há manifesta ausência de ato coator e a dúvida quanto a existência do ato coator impede a concessão da segurança; (c) ademais, é evidente a utilização do mandado de segurança em substituição à ação cautelar de depósito, que pressupõe discussão de mérito da exigência do crédito tributário em uma ação principal.

A decisão recorrida entendeu que, uma vez que o mandado de segurança impetrado pelo contribuinte para suspender a exigibilidade do crédito mediante depósito foi extinto sem julgamento do mérito, o depósito efetuado ao abrigo da liminar não se enquadra no inciso II do art. 151 do CTN.

Importa, pois, analisar se o depósito efetuado, não obstante a extinção da ação mandamental sem julgamento do mérito, afasta a imposição da multa de ofício.

O art. 151, II, do CTN, ao dispor que o depósito suspende a exigibilidade do crédito, não impõe qualquer condição procedimental.

Entendo que a efetivação do depósito com o objetivo de suspender a exigibilidade do crédito é um direito que o contribuinte possui, e independe de autorização judicial. Se o contribuinte deposita judicialmente o montante integral do crédito, como no presente caso, a Fazenda não tem motivo para se opor, não havendo como se formar a resistência à pretensão, caracterizadora da lide. Ela está com seu direito garantido. Nem o juiz pode negar o depósito, nem a Fazenda pode contra ele se insurgir.

⁷ Ferreira, Aurélio Buarque de Holanda – Dicionário da Língua Portuguesa “Novo Aurélio Século XXI”- Editora Nova Fronteira, 3ª Ed.

Hugo de Brito Machado afirma, peremptoriamente, que *“O depósito é, simplesmente, um ato do interessado em suspender a exigibilidade do crédito tributário. Sua prática independe de autorização judicial.”*⁸

Com a alteração do regime de depósitos, pela Lei nº 9.703, de 1978, os depósitos não mais ficam à disposição do Juízo, mas são repassados à Conta Única do Tesouro Nacional, sujeitos à devolução se, afinal, o contribuinte for vencedor no litígio. Essa sistemática fortalece o caráter suspensivo do depósito, independentemente de autorização judicial.

Ora, se o contribuinte, antes de qualquer procedimento de ofício, fez ingressar nos cofres públicos o total do crédito tributário decorrente de um procedimento que poderia vir a ser questionado pela administração, não causou ele nenhum prejuízo para a Fazenda Nacional, não sendo razoável impor-lhe qualquer penalidade. Ele não está em mora, nem em infração. A disponibilidade dos recursos representados pelo crédito tributário passou da esfera patrimonial do contribuinte para a da Fazenda, como teria ocorrido se o contribuinte não houvesse deduzido os valores questionados. Apenas, no caso, essa transferência de recursos não é definitiva, e podem eles voltar ao contribuinte se, ao final, restar decidido que os tributos eram indevidos.

Por isso, discordo da decisão recorrida, no que se refere à incidência da multa e dos juros de mora sobre o valor do principal coberto pelo depósito.

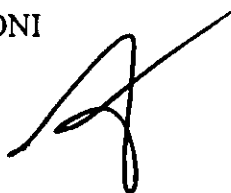
A jurisprudência desta Câmara é pacífica no sentido de que o depósito existente no momento da lavratura do auto de infração afasta a imposição da multa de ofício e dos juros de mora em relação à parcela do principal que estiver coberta pelo valor depositado.

Diante da conclusão pelo descabimento da multa e dos juros sobre o valor depositado, perdem o objeto as discussões sobre a impossibilidade de aplicação da multa em razão da alteração do controle acionário, de inaplicabilidade da taxa SELIC para fins de juros de mora e de incidência de juros sobre a multa de ofício.

Pelas razões expostas, dou provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência da multa de ofício e dos juros de mora.

Sala das Sessões, DF, em 17 de dezembro de 2008


SANDRA MARIA FARONI



⁸ Machado, Hugo de Brito- Mandado de segurança em matéria tributária-5ª ed. São Paulo: Dialética, 2003, p.149