



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16327.001898/2002-61
Recurso nº 157.463 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **1101-000.178 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 27 de agosto de 2009
Matéria IRPJ E OUTRO
Recorrentes 1ª TURMA DRJ – RIBEIRÃO PRETO – SP
UNIBANCO – UNIÃO DE BANCOS BRASILEIROS S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1998, 1997, 1999, 2000

RECURSO EX OFFICIO

IRPJ/CSLL. BASE DE CÁLCULO. Independentemente do exame do mérito quanto ao lançamento, os erros cometidos na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devem ser corrigidos pelas autoridades administrativas.

RECURSO VOLUNTÁRIO

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI - A apreciação da constitucionalidade ou não de lei regularmente emanada do Poder Legislativo é de competência exclusiva do Poder Judiciário, pelo princípio da independência dos Poderes da República, como preconizado na nossa Carta Magna. Assim, somente será apreciada nos Tribunais Administrativos quando uniformizada e pacificada na esfera judicial pelo Supremo Tribunal Federal.

LUCRO REAL - JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa - PAGAMENTO POSTERIOR - Se no momento da fiscalização os juros não mais estão com exigibilidade suspensa, a autoridade fiscal deve fazer o lançamento como postergação, avaliando a repercussão dos pagamentos posteriores, assim como dos demais efeitos dos ajustes promovidos no lucro real.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999, 2000

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - DECADÊNCIA- Por se tratar de tributo cuja modalidade de lançamento é por homologação, expirado cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito.

BASE DE CÁLCULO DA CSLL - TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA E CORRESPONDENTES JUROS - DEDUTIBILIDADE - Inexiste, na legislação, norma que determine a adição, à base de cálculo da CSLL, de tributos com exigibilidade suspensa e correspondentes juros moratórios.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária** da **PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**, em: 1) por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício; 2) por unanimidade de votos, ACOLHER A DECADENCIA da CSLL do ano-calendário de 1996; 3) por maioria de votos, DAR provimento ao recurso quanto a matéria “dedutibilidade dos juros de mora sobre tributos com exigibilidade suspensa, no IRPJ”, nos períodos dessa suspensão, vencido o conselheiro Antonio Praga que negava provimento, e acompanhando o relator pelas conclusões os conselheiros Aloysio José Percinio da Silva, Nelson Losso Filho, Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, sendo designado o conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho para redigir o voto condutor nessa parte; 4) por maioria de votos, RECONHECER a dedutibilidade dos tributos e juros questionados judicialmente na apuração da base de cálculo da CSLL, vencido o conselheiro Antonio Praga; e 5) por unanimidade de votos, considerar prejudicada a apreciação das demais alegações recursais, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

ANTONIO PRAGA - Presidente

JOSÉ RICARDO DA SILVA – Relator

ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO – Redator Designado

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente para formalização do acórdão

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora e Redatora "ad hoc"
designada para formalização do acórdão.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Praga (Presidente), Alexandre Andrade da Fonte Filho (Vice-Presidente), Aloysio Jose Percinio da Silva, Jose Ricardo da Silva, Nelson Losso Filho (Substituto Convocado), Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior (Substituto Convocado).

Relatório

A 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Ribeirão Preto - SP, recorre de ofício a este Colegiado contra a decisão proferida no Acórdão nº 10.404, de 09/01/2006 (fls. 1086/1107), que julgou parcialmente procedente o crédito tributário consubstanciado nos autos de Infração de IRPJ, fls. 69 e CSLL, fls. 86.

Consta do Termo Fiscal (fls. 46/59) e do Termo de Re-ratificação Fiscal (fls. 60/63), a seguinte irregularidade fiscal:

- Falta de adição ao lucro real e à base de cálculo da CSLL dos valores das provisões não autorizadas pela legislação tributária na apuração do lucro líquido dos anos-calendário de 1996 a 2000: o contribuinte deduziu valores relativos a tributos e respectivos juros de mora que estavam, à época, com exigibilidade suspensa por força de ações judiciais (representam contingências em face de decisões finais futuras – corretamente contabilizadas como “Provisão para Riscos Fiscais”). Para efeitos fiscais e nos termos da legislação tributária transcrita, a provisão formada para pagamento de tributos e acréscimos, cuja exigibilidade esteja suspensa, não são dedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL pelo regime de competência, ou seja, somente serão dedutíveis quando do efetivo pagamento (são transcritos, em apoio, trechos de doutrina e de decisões administrativas). A instituição financeira, nos períodos relacionados, não adicionou ao lucro real e à base de cálculo da CSLL o montante integral dos tributos e contribuições provisionados nos seguintes valores (fl. 61):

Ano-calendário	Total a adicionar	Valor adicionado	Diferença a adicionar
LUCRO REAL			
1996	120.171.182,04	0,00	120.171.182,04
1997	125.754.335,04	0,00	125.754.335,04
1998	168.952.369,01	63.089.187,44	105.863.181,57
1999	43.255.326,40	15.740.211,31	27.515.115,09
2000	38.839.495,77	15.169.951,08	23.669.544,69
BASE DE CÁLCULO CSLL			
1996	120.171.182,04	0,00	120.171.182,04
1997	125.754.335,04	0,00	125.754.335,04
1998	168.952.369,01	218.537,75	168.733.831,26
1999	43.255.326,40	0,00	43.255.326,40
2000	38.839.495,77	0,00	38.839.495,77

Esclarece o autor do feito que no ano-calendário de 1996 o valor de R\$120.171.182,04, não adicionado ao lucro real, já foi objeto de constituição de crédito tributário, sendo ainda adicionados ao lucro real pelo contribuinte no ano-calendário de 1998 o valor de R\$ 36.673.360,82 e no ano-calendário de 1999 R\$ 2.479.939,81, não sendo efetuada qualquer adição à base de cálculo da CSLL nos anos-calendário de 1996 a 2000.

Informa, ainda, que o contribuinte, no ano-calendário de 1999, nos termos do art. 17 da Lei nº 9.779/99, efetuou o recolhimento de parte dos tributos e contribuições que estavam com exigibilidade suspensa, revertendo para conta de receita o montante dos respectivos juros de mora. Acrescenta que não obstante tal fato, não será dado tratamento de postergação (art. 273 do RIR/99), pois, *a insuficiência de pagamento do imposto nos exercícios de 1997 e 1998, pela apropriação indevida das mencionadas despesas, não se caracteriza como postergação, tendo em vista que não ocorreu pagamento do imposto de renda relativamente ao ano-calendário de 1999, em virtude de prejuízo apurado no montante de R\$ 23.872.900,16*. E diz que:

Em decorrência das adições a serem realizadas ao lucro líquido real, de ofício, para determinação do lucro real nos anos-calendário de 1997 e 1998, das quantias de R\$ 125.754.335,04 e R\$ 132.279.008,19, demonstradas no parágrafo 5.1 acima, e considerando que o contribuinte, no ano-calendário de 1999, efetuou o pagamento de parte dos tributos e contribuições que estavam com exigibilidade suspensa, bem como, efetuou, contabilmente, a reversão dos respectivos juros de mora, no montante de R\$ 90.734.326,88 e R\$ 125.386.455,63, esses valores, descontando as quantias de R\$ 30.221.923,00 e R\$ 36.454.823,00 (parágrafo 1.7 acima) já excluídas do lucro real em 1999, deverão ser excluídas no ano-calendário de 1999 para evitar a tributação em duplicidade, conforme tabela abaixo:

Efetuada os ajustes necessários foram apurados os seguintes valores a tributar relativamente ao IRPJ (fls. 61/62):

Ano-calendário de 1997.....	R\$ 125.754.335,04
Ano-calendário de 1998.....	R\$ 105.863.181,57
Ano-calendário de 2000.....	R\$ 23.669.544,69
(-) Compensação prejuízo 1999....	<u>(R\$ 7.100.863,41)</u>
(=) Saldo a Tributar.....	R\$ 16.568.681,28

Em relação à CSLL, levou-se em consideração a postergação do pagamento da contribuição para parte do crédito tributário apurado nos anos-calendário 1996 a 1998, apurando-se os seguintes valores a tributar (fl.62):

Ano-calendário c/ postergação s/ postergação		
1996	R\$ 70.623.576,59	R\$ 49.547.605,51
1997	R\$ 90.734.326,68	R\$ 35.020.008,36
1998	R\$ 125.386.455,63	R\$ 43.347.375,63
1999	0,00	R\$ 45.735.266,21
2000	0,00	R\$ 38.837.495,77

O contribuinte também foi intimado a:

8.1 Considerando que o contribuinte optou por escriturar, em seu ativo, crédito tributário equivalente a dezoito por cento da base de cálculo negativa e valores adicionados, temporariamente, ao lucro líquido, para efeito de apuração da base de

cálculo da C.S.L.L. , correspondente a períodos de apuração encerrados até 31 de dezembro de 1998, nos termos do artigo 8º da M.P. 1.807-2, de 25 de março de 1999, fica INTIMADO a excluir, do mencionado crédito, os valores de R\$ 1.646.469,58 e R\$ 1.048.612,38 que estão sendo compensados, nesta data, nos anos-calendário de 1.999 e 2.000, conforme respectivo Auto de Infração.

8.2 Por outro lado, fica também INTIMADO a proceder as respectivas alterações em seus controles, a fim de excluir da base negativa da C.S.L.L., apurada em 31/12/1998, a quantia de R9 125.734.239,22.

A contribuinte apresentou a impugnação de fls. 106/169, instruindo-a com os documentos de fls. 174/988. Na referida peça de defesa alega a Interessada o que assim sintetizado na decisão recorrida:

IRPJ

Nulidades do auto de infração - falta de liquidez, certeza e exigibilidade

a) que inexistente adequação entre o fato descrito e aquele regulado pelas normas invocadas, na medida em que nem o art. 41, § 1º da Lei nº 8.981/95, o art. 13, I da lei nº 9.249/95 e o art. 2º da Lei nº 7.689/88 guardam correlação com a situação de fato descrita na autuação;

b) que o valor da CSL exigida no ano de 1996 deveria ser excluído da base de cálculo do IRPJ por expressa determinação legal, o qual teria sido pago a maior, cabendo a necessária compensação a ser realizada de ofício, por força do art. 73 da Lei nº 9.430/96 e do Decreto nº 2.138/97; que possui decisão judicial favorável nesse sentido para o ano-base de 1998 e que quanto aos anos-base de 1997, 1999 e 2000, embora tenha sido negada a segurança pleiteada, a matéria ainda é objeto de recurso – havendo suspensão da exigibilidade - cujas decisões finais interferirão de modo significativo no montante a ser eventualmente exigido, ficando evidente a falta de liquidez, certeza e exigibilidade do IRPJ no presente processo;

c) que do valor de R\$ 125.754.335,04 indicado no auto de infração do ano-base de 1997 deve ser excluído o valor de R\$ 55.913.701,99 liquidado em 1999 com anistia, juntamente com os valores da mesma natureza dos anos-base de 1995 e 1996, e que por equívoco não foi considerado porque no DARF o impugnante fez referência ao auto de infração FM 00156 relativo àqueles dois anos-base; que liquidou também os débitos relativos a 1997, havendo um recolhimento a maior de R\$ 6.235.763,64 cujo reconhecimento se impõe para efeito de compensação na forma da IN SRF 21/97;

Mérito

d) que é ilegal e inconstitucional a restrição das empresas procederem à exclusão da tributação, segundo o regime de competência, dos valores correspondentes aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, tal como estabelecido pelo § 1º do art. 41 da Lei nº 8.981/95, por violar dispositivos constitucionais que elenca;

e) que o art. 41 da Lei nº 8.981/95 ao revogar os arts. 7º e 8º da Lei nº 8.541/92 não fez referência à indedutibilidade pelo regime de competência da correção monetária, juros e multas incidentes sobre os tributos com exigibilidade suspensa, os quais têm natureza diversa, tanto que o próprio Fisco admite que o principal tenha um regime de dedutibilidade (caixa) e a correção monetária outro (competência), conforme MAJUR do ano-base de 1995 e ADN COSIT 52/94;

f) que os encargos em questão têm natureza de despesa incorrida e não de “provisões”, não podendo ser invocados para fundamentar a exigência os arts. 13, I da Lei nº 9.249/95 e o art. “2º, a, 3” (sic) da Lei nº 7.689/88; que em virtude do

regime de competência, entendem-se por incorridas as despesas que, embora não tenham sido pagas, já foram realizadas e quantificadas – decorrem da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, estabelecido em lei válida e vigente, a qual enquanto não for declarada inconstitucional pelo Poder Judiciário não pode o contribuinte deixar de cumpri-la – e o fato de a empresa discuti-las perante o Poder Judiciário não modifica a natureza do registro contábil (cita doutrina, jurisprudência e pareceres normativos em apoio a sua tese);

g) que caso os registros contábeis de tributos e contribuições com exigibilidade suspensa constituíssem provisões e não despesas incorridas não haveria necessidade da norma do parágrafo 1º do art. 41 da lei nº 8.981/95, a qual expressamente estabeleceu seus limites, não fazendo referência a juros;

CSL

Nulidades do auto de infração

h) que há ausência de fundamentação legal na exigência da CSL, por constar, dentre outras normas legais absolutamente genéricas, o art. 41, § 1º da Lei nº 8.981/95, o qual cuida apenas da apuração do Lucro Real, base de cálculo do IRPJ, nada referindo à apuração da base de cálculo da CSL, sem se referir aos juros como ocorria com a legislação revogada (arts. 7º e 8º da Lei nº 8.541/92);

i) que houve a decadência em relação ao ano-base de 1996, nos termos do art. 150, § 4º do CTN (cita e transcreve doutrina e jurisprudência em apoio a sua tese), acrescentando que não cabe a aplicação da lei nº 8.212/91 em face do art. 146, III, “b” da Constituição Federal;

j) que falta liquidez, certeza e exigibilidade do crédito da CSL do ano-base de 1996, por incluir parcela (R\$ 97.103.466,35) que já foi objeto de lançamento – processo 13808.001041/98-57 – e que foi indevidamente adicionado na base de cálculo o valor de R\$ 4.151.147,49 de IR Plano Verão que jamais foi deduzida para esse efeito;

k) que o cálculo da CSL na autuação foi efetuado pela alíquota diferenciada, estando ainda pendente de solução definitiva a questão das alíquotas em face de medidas judiciais propostas pela impugnante visando assegurar o direito de calcular e recolher a CSL com as alíquotas previstas para as pessoas jurídicas em geral, relativamente aos anos-base de 1996, 1997 e 1998, razão pela qual deveria ser o lançamento feito separadamente com exigibilidade suspensa;

l) que há a impossibilidade de exigência de multa em casos de mera postergação, já que se caracteriza uma forma de denúncia espontânea da infração anterior (invoca o art. 6º, § 4º do DL. 1.598/77 e o PN COSIT 02/96, além de jurisprudência do Conselho de Contribuintes);

Mérito

m) que há a impossibilidade de exigência de multas e juros em face do art. 100, parágrafo único do CTN porque a impugnante nada mais fez do que seguir orientação do Fisco em relação a CSL (cita o Boletim Central Extraordinário nº 21, de 25/02/1993 e Majur 1994/1995); além disso, aproveita as alegações de mérito relativas ao IRPJ.

n) questiona a determinação dos juros de mora com base na Taxa Selic (para ambos autos de infração);

o) caso não se entenda suficiente a prova documental trazida aos autos, protesta pela realização de prova pericial, para a qual indica perito e formula quesitos;

p) requer a anulação dos autos de infração ou, no mérito, seja inteiramente acolhida a impugnação, solicitando, ainda, que as intimações relativas ao feito sejam dirigidas ao advogado que a subscreve.

A Turma de Julgamento baixou o processo em diligência, Resolução DRJ/RPO/1ª Turma nº 136, de 02/06/2003 (fls.993/999), para que a fiscalização tomasse as seguintes providências:

- 1) verificar a alegação da impugnante de que parte do valor exigido de IRPJ no ano-calendário de 1997 foi liquidada em 1999, com os benefícios da Lei nº 9.779/99;*
- 2) pronunciar-se acerca da alegação de que parte do valor da CSL relativa ao ano-calendário de 1996 já está sendo exigida no P.A. 13808.001041/98-57, bem como da alegação de que foi indevidamente adicionado à base de cálculo da contribuição o valor de R\$ 4.151.147,49 de “IR Plano Verão”;*
- 3) intimar a contribuinte a apresentar Certidões de Objeto e Pé atualizadas das seguintes ações judiciais (com seus respectivos recursos): MS 96.0008250-2; MS 97.0003807-6; MS 98.0008210-7; MS 97.0003815-7; MS 98.0008207-7; MS 1999.61.005606-3; MS 2000.61.00.017381-3;*
- 4) fornecer outros esclarecimentos julgados necessários em relação aos fatos alegados na impugnação.*

Consigna que o autor do procedimento informou que:

Após Despacho DRJ/RPO/1ª Turma nº 002/2005, de 05/04/2005 (fl.1061) foi cientificado em 15/09/2005 o sujeito passivo dos documentos de fls. 1045/1057, nos quais encontra-se inclusa manifestação do autor do procedimento, que informa, em síntese, não ter a impugnante atendido à exigência estabelecida na MP 1.991-14, art. 11, § 3º, para gozo do benefício da Lei nº 9.779/99, já que não apresentou requerimento administrativo para tanto. Acrescenta que o “ajuste PAT” no valor de R\$5.110.708,76 foi excluído do demonstrativo de fls. 1028 (e adicionado à base de cálculo da CSLL) por se tratar de “despesa de correção monetária de passivo tributário” (tributos com exigibilidade suspensa), indedutível como exaustivamente comprovado. Refaz, por outro lado, o demonstrativo citado, para ajustar valores, que adicionados à base de cálculo da CSLL no processo nº 13808.001041/97-57 (cópias - fls. 1018/1026), devem ser excluídos nestes autos, bem como elabora tabela de valores de IRPJ e CSLL exigidos, exonerados e mantidos, a saber:

IRPJ (R\$)

Ano-calendário	exigido	exonerado	mantido
1997	125.754.335,04	0,00	125.754.335,04
1998	105.863.181,57	0,00	105.863.181,57
2000	16.568.681,28	0,00	16.568.681,28

CSLL (R\$)

Ano-calendário	C/ postergação			S/ postergação		
	exigido	exonerado	mantido	exigido	exonerado	mantido
1996	70.623.576,59	(42.312.754,87)	28.310.821,72	49.547.605,51	(36.531.989,65)	13.015.615,86
1997	90.734.326,68	0,00	90.734.326,68	35.020.008,36	0,00	35.020.008,36
1998	125.386.455,63	0,00	125.386.455,63	43.347.375,63	0,00	43.347.375,63
1999	0,00	0,00	0,00	45.735.266,21	0,00	45.735.266,21
2000	0,00	0,00	0,00	38.837.495,77	0,00	38.837.495,77

Ao apreciar a matéria, a Turma de Julgamento de primeira instância decidiu pela manutenção parcial da exigência tributária, conforme acórdão citado, cuja ementa tem a seguinte redação:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999, 2000

Ementa: NULIDADE DA AUTUAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

A descrição completa dos fatos, bem como a indicação da capitulação legal da autuação, constituem-se em elementos suficientes para que o sujeito passivo possa exercer plenamente o seu direito ao contraditório e à ampla defesa. Não há nulidade quando se verifica ser o crédito tributário lançado parcialmente procedente.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999, 2000

Ementa: BASE DE CÁLCULO. ADIÇÕES AO RESULTADO DO PERÍODO-BASE. IRPJ e CSLL. Devem ser adicionadas ao resultado do período-base, para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, as importâncias antes deduzidas, segundo o regime de competência, referentes a tributos cuja exigibilidade esteja suspensa em virtude de decisão judicial.

POSTERGAÇÃO. MULTA ISOLADA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. Não ocorre a denúncia espontânea quando o recolhimento do tributo é efetuado fora do prazo sem acréscimo dos juros de mora. Configurada a obrigatoriedade da multa de mora, o seu não recolhimento implica no lançamento da multa isolada, nos termos do § 1º, II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999, 2000

Ementa: INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. ARGÜIÇÃO.

A autoridade administrativa é incompetente para apreciar argüição de inconstitucionalidade de lei.

COMPENSAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Incabível a redução dos tributos lançados de ofício pela compensação de créditos alegados pelo sujeito passivo sem os atributos de certeza e liquidez exigidos pela lei tributária.

JUROS DE MORA. SELIC.

Ao crédito tributário não recolhido no vencimento são acrescidos juros de mora calculados com base na Taxa Selic, cujo montante efetivo será determinado no momento da liquidação do débito.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998

Ementa: CSLL. EXIGIBILIDADE SUSPensa. PROCESSO APARTADO.

Deverá ser apartado em outro processo a exigência da CSLL calculada com alíquota superior a 8%, nos períodos em que a exigibilidade esteve suspensa, para que seja aguardado o deslinde das respectivas ações judiciais, excluindo-se da exigência a correspondente multa de ofício, nos termos do art. 63 da Lei nº 9.430/1996.

Lançamento Procedente em Parte

Nos termos da legislação em vigor, aquele Colegiado recorreu de ofício a este Conselho.

Ciente da decisão de primeira instância em 13/11/2006 (fls. 1119) e com ela não se conformando, a contribuinte recorre a este Colegiado por meio do recurso voluntário apresentado em 13/12/2006 (fls. 1121), onde reprisa os argumentos apresentados na defesa inicial, em síntese:

- que inexistente no art. 41 da Lei 8.981/95, qualquer dispositivo para a determinação da adição dos juros, bem como inexistente a determinação de que qualquer adição seja feita no que diz respeito à CSLL, mas tão-somente relativamente ao IRPJ;
- que a CSLL tem base de cálculo própria prevista especificamente em lei expressa, a qual não pode ser alterada senão por norma legal expressa;
- que a Administração Tributária admite que principal tenha um regime de dedutibilidade (caixa) e a atualização monetária outro (competência), consoante o próprio MAJUR do ano-base 1995, na linha 9, assim como o ADN COSIT nº 52/94 do qual consta: "... que são dedutíveis na determinação do lucro real, segundo o regime de competência, as contrapartidas de variações monetárias ocorridas a partir de 29 de agosto de 1994, correspondentes às obrigações tributárias";
- que a decisão recorrida, na tentativa de manter o lançamento, tenta modificar a real natureza jurídica de despesa, enquanto obrigação legal que é, emprestando-lhe natureza jurídica de provisão;
- que, caso os registros contábeis de tributos e contribuições com exigibilidade suspensa constituíssem provisões, não haveria necessidade da norma do § 1º do art. 41 da Lei 8981/95, porque a sua indedutibilidade seria mera consequência da sua natureza;

- que é inconstitucional a discriminação contida no § 1º do art. 41 da Lei 8981/95;
- que ocorreu a decadência em relação ao ano-calendário de 1996, tendo em vista que o lançamento ocorreu em 24/04/2002, mas subsidiariamente há outras razões que ensejam a improcedência da exigência;
- que a fiscalização deixou de considerar o fato de que, tendo em vista que no ano-base de 2001 o recorrente *apurou lucro real (doc. 03), antes da lavratura do auto de infração, a prevalecer a glosa da dedução que no entender do Fisco só poderia ter sido feita em 1999, poderia o Recorrente ter compensado o valor do prejuízo fiscal que então seria apurado naquele ano com aquele lucro de 2001, sendo que neste ano, como se verifica da Declaração de Rendimento o Recorrente não realizou compensação alguma. Vale dizer, houve sim postergação de pagamento, mas no ano de 2001, o que deixou de ser considerado pelo Fisco, ensejando a nulidade do auto de infração quanto ao valor correspondente;*
- que a fiscalização aplicou a multa de 75% sobre os valores tido como postergados, sendo incabível a sua manutenção. De acordo com a farta jurisprudência deste 1º CC, jamais poderia ser exigida multa de ofício quando aos valores da CSLL apenas tido como postergado. Este Conselho de Contribuintes já decidiu pela não incidência de multa de ofício em caso de postergação em julgado relativo aos anos-base de 1998 e 1999, portanto, posterior ao advento da Lei 9.430/96, como é o caso do Acórdão nº 101-94.560, de 12/05/2004;
- que ainda ocorre o caso da retroatividade benigna da MP 303/2006, em seu art. 18. Com efeito, o recolhimento após o vencimento, sem o acréscimo de multa moratória, deixou de ser definido como infração punível com multa isolada de 75% do valor do tributo pago, em vista da revogação expressa do inciso II, do parágrafo 1º do art. 44 da Lei 9430/96, que serviu de base à autuação;
- que, *assentado não ser devida a multa de ofício relativamente ao valor da CSLL de 1998 (R\$ 7.739.926,57) tido como postergado para 1999, quando a reversão do valor em questão levou ao pagamento do valor de R\$ 15.046.374,67, verifica-se que mesmo deduzido o valor dos juros isolados de R\$ 1.473.682,02 como procedeu a fiscalização, remanesce ainda um pagamento a maior de R\$ 5.832.766,08 (R\$ 15.046.374,67 – 7.739.926,57 – 1.473.682,02). Nessas condições, decorrendo tal pagamento a maior exclusivamente do entendimento da fiscalização quanto ao regime aplicável à dedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa e respectivos juros para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL, evidentemente deveria ter deduzido de ofício este valor do montante exigido a título de CSLL naquele ano de 1999 e no ano seguinte também como decorrência daquele mesmo entendimento;*

- que a própria SRF já se pronunciou oficialmente a respeito dos tributos e contribuições não dedutíveis para efeitos de IRPJ, e que não são adicionados para efeitos da base de cálculo da CSLL, ensejando a aplicação do art. 100, parágrafo único, do CTN;
- que, conforme já exaustivamente demonstrado, os valores relativos aos tributos com exigibilidade suspensa possuem natureza de despesas incorridas, não se aplicando a eles o tratamento das provisões, conforme pretendido pela decisão recorrida;
- que, embora a decisão recorrida *tenha reconhecido o direito do Recorrente ao lançamento considerando a alíquota de 8% da CSL aplicável às pessoas jurídicas em geral e determinado à DEINF/SP que sejam apartados em outro processo a exigência fiscal de CSL dos anos de 1996 a 1998, no que exceder à parcela de 8%, além da exclusão da multa de ofício relativamente a esta parcela, o que tem reflexos inclusive nos cálculos da postergação, tal determinação não restou cumprida pela DEINF, de modo que a CSLL dos anos de 1996 e 1997 continua a ser exigida com base nas alíquotas de 30% e 18%, respectivamente, e a multa de ofício continua a ser aplicada sobre a CSLL, calculada mediante aplicação daquelas mesmas alíquotas. Assim sendo, e considerando a autoridade da decisão da DRJ, requer-se desde logo seja determinado o seu cumprimento para que os valores de CSLL que excedam à alíquota de 8% sejam segregados do presente lançamento, cancelando-se a multa de ofício aplicada e suspendendo-se sua cobrança;*
- que, em relação aos anos-base de 1997, 1998, 1999 e 2000, *não se trata de compensação de ofício do IR pago a maior pelo Recorrente, mas sim da dedução da CSLL lançada do valor lançado a título de IR sobre a mesma base, em observância à pacífica jurisprudência desse E. Conselho. Embora a Lei 9.316/96 determinou que a CSLL não seja mais dedutível na apuração do lucro real, o recorrente comprovou que, quando da lavratura do auto de infração estavam em vigor decisões judiciais que lhe asseguravam tal dedutibilidade. Nessas condições, impõe-se que o valor do IR eventualmente mantido, correspondente ao efeito da dedução da CSL lançada, seja igualmente transferido para outro processo apartado, com exigibilidade condicionada às decisões proferidas nos processos judiciais e sem multa de ofício, nos termos do art. 63 da Lei nº 9.430/96;*
- que é ilegal a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício, com base na taxa SELIC;
- que é ilegal a cobrança dos juros de mora sobre o tributo devido com base na taxa SELIC.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Ricardo da Silva, Relator

RECURSO EX OFFICIO

Recurso assente em lei (Decreto nº 70.235/72, art. 34, c/c a Lei nº 8.748, de 09/12/93, arts. 1º e 3º, inciso I), dele tomo conhecimento.

Como se depreende do relatório, tratam os presentes autos, de recurso de ofício interposto pela 1ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto – SP, contra o Acórdão nº 10.404, de 09/01/2006 (fls. 1086/1107), que exonerou parcela da exigência tributária constituída contra o UNIBANCO – UNIÃO DE BANCOS BRASILEIROS S/A.

A autuação diz respeito à glosa de tributos discutidos judicialmente, bem como dos juros correspondentes.

Em relação ao presente recurso ex officio, consta do voto condutor da decisão sob reexame a seguinte manifestação:

Quanto às exclusões da base de cálculo do IRPJ e da CSLL reclamadas pela impugnante, entendo que lhe assiste razão parcial. Vejamos:

Realmente há de se excluir da base de cálculo do IRPJ do ano-calendário de 1997 o valor de R\$ 55.913.701,99, visto já ter sido objeto de recolhimento do imposto com os benefícios da Lei nº 9.779/1999 (fls. 849/850). Conforme comprovam as cópias de manifestações encaminhadas pelo sujeito passivo à Delegacia Especial das Instituições Financeiras em São Paulo – DEINF/SP (fls. 447/449), a contribuinte, ao contrário da afirmação do autor do feito, cumpriu os requisitos estabelecidos pela norma legal para gozo do respectivo benefício. Assim, não há razão para se exigir tributação sobre valor já objeto de quitação perante os cofres públicos.

A matéria dispensa maiores considerações, eis que diz respeito tão-somente ao aproveitamento, por parte do interessado, dos benefícios oferecidos pela Lei nº 9.779/99, para o recolhimento de tributos em discussão, o que não foi levado em conta pela fiscalização por ocasião da lavratura do auto de infração.

Como visto acima, o julgador de primeira instância examinou à exaustão a matéria tributária cujo crédito foi dispensado, em face das razões de fato e de direito apresentadas pela contribuinte, bem interpretando-as e dando-lhes a solução consentânea com a legislação própria e a jurisprudência deste Colegiado.

A decisão recorrida está devidamente motivada e aos seus fundamentos de fato e de direito não merecendo reparos.

Além disso, outras parcelas da exigência de CSLL referente ao ano-calendário 1996 também foram exoneradas. Porém, como se verá adiante, o crédito tributário já se encontrava alcançado, por inteiro, pela decadência, razão pela qual é desnecessário apreciar

as razões de mérito que levaram a autoridade julgadora de 1ª instância a afastar aquelas exigências.

Nessas condições, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício interposto.

RECURSO VOLUNTÁRIO

DECADÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

A recorrente suscita preliminar de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário em relação ao ano-calendário de 1996, tendo em vista que ciência do auto de infração ocorreu em 24 de abril de 2002, sendo que o fato gerador da obrigação tributária se deu em 31 de dezembro de 1996.

Dentre as razões de recurso levantadas, alega a Recorrente a imprestabilidade da Lei 8.212/91, por tratar-se de uma lei ordinária, para alterar prazo previsto no CTN, lei complementar.

A respeito da contribuição social sobre o lucro líquido, o Pleno do Supremo Tribunal Federal, em sessão de 01/07/92, ao apreciar o Recurso Extraordinário nº 138.284- CE, por unanimidade, declarou inconstitucional o art. 8º, e constitucionais os artigos 1º, 2º e 3º da Lei nº 7.689/88, um dos argumentos levantados para argüir a inconstitucionalidade foi a necessidade de a contribuição ser veiculada por lei complementar. Rejeitando o argumento, assim se manifestou o Relator, Ministro Carlos Velloso:

Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao C.T.N. (art. 146, III, ex vi do disposto no art. 149). Isto não quer dizer que a instituição dessas contribuições exige lei complementar: porque não são impostos, não há exigência no sentido de que seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes estejam definidos em lei complementar (art. 146, III, a). A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios de lei complementar de normas gerais (art. 146, III, “b”). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (C.F., art. 146, III, b; art. 149).

Esta Câmara já firmou jurisprudência no sentido de que nos casos de lançamento por homologação, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial é o primeiro dia após a ocorrência do fato gerador.

Entre outros julgados, transcrevo a ementa do Acórdão nº 101-93.783, de 21 de março de 2002, com a seguinte redação:

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. A Câmara Superior de Recursos Fiscais uniformizou jurisprudência no sentido de que, a partir da Lei nº 8.383/91, o IRPJ sujeita-se a lançamento por homologação. Assim, sendo, o prazo para efeito da decadência é de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Recurso provido.

No voto condutor do referido acórdão, a Conselheira Sandra Maria Faroni tece seguintes considerações sobre o tema:

Assim, excetuada a hipótese de tributo cujo lançamento seja, por natureza, de ofício, e sem considerar os casos de dolo, fraude ou simulação, uma análise sistemática do CTN nos mostra que a legislação de cada tributo determina que, ocorrido o fato gerador, o sujeito passivo:

a) preste à autoridade administrativa informações sobre a matéria de fato, aguardando que aquela autoridade efetue o lançamento para, então, pagar o crédito tributário (art. 147); ou

b) apure por si mesmo o tributo e faça o respectivo pagamento, independentemente de prévio exame da autoridade administrativa (art. 150).

No caso da letra 'a' (lançamento por declaração), a ocorrência de omissão ou inexatidão na declaração ou nos esclarecimentos solicitados (art. 149, II, III e IV) dá ensejo ao lançamento de ofício, desde que não extinto o direito da Fazenda Nacional (art. 149, § único), o que só pode ser feito no prazo de cinco anos contados: (1) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado, nos casos de falta de declaração ou de entrega da declaração após esse termo; (2) da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado por vício formal o lançamento anterior, se for esse o caso; ou (3) da data da entrega da declaração, se essa foi entregue antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado.

No caso da letra 'b' (lançamento por homologação), ocorrido o fato gerador a autoridade administrativa tem o prazo de cinco anos para verificar a exatidão da atividade exercida pelo contribuinte (apuração do imposto e respectivo pagamento, se for o caso) e homologá-la. Dentro desse prazo, apurando omissão ou inexatidão do sujeito passivo no exercício dessa atividade, a autoridade efetua o lançamento de ofício (art. 149, V). Decorrido o prazo de cinco anos sem que a autoridade tenha homologado expressamente a atividade do contribuinte ou tenha efetuado o lançamento de ofício, considera-se definitivamente homologado o lançamento e extinto o crédito (art. 150, § 4º), não mais se abrindo a possibilidade de rever o lançamento.

A CSLL lançada tem natureza tributária e seu prazo decadencial também se rege pelo CTN, sendo igualmente de cinco anos. Nesse sentido, vale transcrever trecho do voto do eminente Ministro Carlos Velloso, proferido no julgamento do RE nº 138.284-8/CE pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal em sessão de 1º de julho de 1992:

As contribuições sociais, falamos, desdobram-se em a.1. contribuições de seguridade social: estão disciplinadas no art. 195, I, II e III, da Constituição. São as contribuições previdenciárias, as contribuições do FINSOCIAL, as da Lei 7.689, o PIS e o PASEP (C.F., art. 239) [...]

(.....)

Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao C.T.N. (art. 146, III, ex vi do disposto no art. 149). [...] A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios da lei complementar de normas gerais (art. 146, III, 'b'). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (C.F., art. 146, III, b; art. 149).

O voto acima citado evidencia que o art. 146, III, "b", da Constituição Federal incumbe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre decadência em matéria tributária. A Lei nº 8.212/91, cujo art. 45, I, fixa em dez anos o prazo decadencial para a Seguridade Social constituir o crédito tributário, é lei ordinária.

Assim, tal qual o IRPJ, o lançamento da CSLL é por homologação e tem prazo decadencial de cinco anos. Logo, a conclusão que se chega, é de ACOLHER a arguição de decadência do lançamento da CSLL relativa ao ano-calendário de 1996.

DA INCONSTITUCIONALIDADE DA NORMA LEGAL

A recorrente argüi a inconstitucionalidade do parágrafo 1º do artigo 41 da Lei nº 8.981/95, o qual restringe a dedutibilidade, segundo o regime de competência, dos valores correspondentes aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa.

Entendo não caber, na esfera administrativa, a discussão acerca de inconstitucionalidade de leis, uma vez que tal questão pressupõe a colisão da legislação de regência com a Constituição Federal, competindo, em nosso ordenamento jurídico, exclusivamente, ao Poder Judiciário, a atribuição para apreciar a aludida arguição (CF, artigo 102, I, "a", e III, "b").

Ainda nesta mesma linha, o Poder Executivo editou o Decreto nº 2.346, de 10/10/1997, o qual, em seu artigo 4º, parágrafo único, determina aos órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, que afastem a aplicação de lei, tratado ou ato normativo federal, desde que declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Assim, considero que o controle da constitucionalidade das leis pertence ao Poder Judiciário, de forma difusa ou concentrada, e só a este Poder. Somente na hipótese de reiteradas decisões dos Tribunais Superiores é que se poderia, haja vista a vantagem que a celeridade processual traria a ambas as partes, considerar hipótese na qual este Colegiado viesse a deixar de aplicar texto legal ainda não extirpado de nosso ordenamento pátrio pelo Senado Federal.

Cabe ao Conselho de Contribuintes a interpretação das normas e sua aplicação ao fato concreto, não pode, contudo, negar vigência à norma, sobre a qual não pairam dúvidas acerca de seu conteúdo objetivo.

A Constituição Federal em vigor, atribui ao Supremo Tribunal Federal a última e derradeira palavra sobre a constitucionalidade ou não de lei, interpretando o texto legal e confrontando-a com a constituição.

Pacífico igualmente, no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes, o entendimento que não é permitido a órgão do Poder Executivo apreciar a constitucionalidade ou não de lei regularmente emanada do Poder Legislativo, tal procedimento configuraria invasão indevida de um poder na esfera de competência exclusiva de outro, além de ferir a independência dos Poderes da República preconizada na Magna Carta.

Assim, de acordo com a jurisprudência deste Colegiado, na esfera administrativa não é cabível a apreciação de inconstitucionalidade de lei, a menos que já exista

manifestação do Supremo Tribunal Federal, a quem incumbe a última palavra no exame da constitucionalidade. Antes da manifestação do STF, presume-se que a lei sancionada e publicada de acordo com o processo legislativo é constitucional.

*DA DEDUTIBILIDADE DOS JUROS SOBRE OS TRIBUTOS COM
EXIGIBILIDADE SUSPensa NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ*

O tratamento tributário a ser dado sobre as despesas com juros moratórios deve ser precedido de uma análise das matérias correspondentes à multa fiscal, correção monetária (hoje não mais aplicável, mas que ainda dá motivos à interpretações errôneas) e os juros moratórios propriamente ditos, uma vez que a confusão de conceitos é uma das causas de conclusões equivocadas.

Cabe lembrar Sacha Calmon:

A multa tem como pressuposto a PRÁTICA DE UM ILÍCITO (descumprimento a dever legal, estatutário ou contratual). A indenização possui como pressuposto um dano causado ao patrimônio alheio, com ou sem culpa (como nos casos de responsabilidade civil objetiva informada pela teoria do risco). A função da multa é sancionar o descumprimento das obrigações dos deveres jurídicos. A função da indenização é recompor o patrimônio danificado. Em direito tributário é o juro que recompõe o patrimônio estatal lesado pelo tributo não empregado. A multa é para punir, assim como a correção monetária é para garantir, atualizando-o, o poder de compra da moeda. A multa e indenização não se confundem. A correção monetária nunca configurou qualquer aumento de tributo, possuía a função de recompor seu valor da degradação dos efeitos inflacionários. O próprio CTN assim determina no Art. 97, § 2º: "não constitui majoração de tributo a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Amador Outorelo Fernandez, ao tratar da correção monetária em matéria tributária, define este instituto assim:

A correção monetária também chamada de revalorização dos créditos, nada mais é de que uma das técnicas utilizadas pelo Direito para restaurar a igualdade real dos débitos, dentro da nova concepção financeira nacional do realismo monetário. É uma das cláusulas de salvaguarda do mesmo poder aquisitivo da moeda e está ligada à teoria das dívidas de valor, ou seja, àquelas que se referem à substância do débito, reforçando, como esclarece o Prof. Philomeno J. da Costa, uma quantidade nominativa maior do mesmo débito.

José Eduardo Soares de Melo entende que a correção monetária é "simples atualização do valor da moeda, ou a referência deste valor a um índice para neutralizar os efeitos decorrentes da variação do seu valor real."

Assim sendo, quando ainda vigente o instituto da correção monetária, o estabelecimento de um percentual de correção do valor principal não representava qualquer majoração do tributo, porém, o índice de atualização devia ser sempre previsto em lei.

Os juros de mora, por seu turno, são utilizáveis sempre como uma indenização pela falta do pagamento no prazo. A indenização se dá pela privação do capital nos

cofres públicos, devendo o contribuinte indenizar o Estado pela falta na data aprazada. Os juros não têm caráter punitivo, ensejando que são apenas a remuneração do capital.

Sacha Calmon ensina que *"em direito tributário é o juro que recompõe o patrimônio estatal lesado pelo tributo não recebido a tempo. A multa é para punir, assim como a correção monetária é para garantir, atualizando-o, o poder de compra da moeda."*

José E. S. de Melo ensina o seguinte sobre os juros em matéria tributária:

Juros significam e exprimem os interesses ou lucros que a pessoa tira da inversão de seus capitais ou dinheiro, ou a verba que recebe do devedor como compensação pela demora no pagamento do que lhe é devido.

Interessam os juros moratórios (perdas e danos do dinheiro) cobrados em razão do inadimplemento do devedor, e sobre o período de que mediu entre a data do vencimento da obrigação e a data do pagamento.

O CTN (art. 161, § 1º) dispôs sobre a incidência dos juros calculados à taxa de 1% (um por cento), sobre os débitos de impostos federais, cujos fatos geradores ocorreram a partir de 1º de janeiro de 1997, são aplicados juros calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC.

Meu entendimento é que os juros de mora em qualquer situação em que eles incidam sobre tributos não recolhidos, serão sempre dedutíveis, inclusive no caso da exigência em auto de infração, eis que atualmente são exigíveis na mesma proporção dos juros de mercado. Trata-se de uma exigência lógica, em face de que o contribuinte que não paga os tributos em dia não pode ser beneficiado com vantagens na aplicação de valores no mercado financeiro. O não-pagamento de tributo não pode representar, de fato, vantagem financeira.

Caso o contribuinte não pagar seus tributos em dia, o Estado deverá se valer de empréstimos e aumentar sua dívida pública para fazer frente as suas funções, ensejando que efetuará pagamento de juros pelos empréstimos tomados.

O mesmo caso é aplicável ao contribuinte, pois caso se entenda não ser uma despesa dedutível os juros moratórios devidos, poderia então recorrer ao mercado financeiro para tomar empréstimo e liquidar os tributos devidos, cabendo então a apropriação das despesas financeiras como redutoras do lucro tributável.

Em matéria tributária, tanto a correção monetária como os juros devem ser previstos em lei. Nessas condições, também deve ser estabelecida dentro da norma legal a impossibilidade de sua dedutibilidade na apuração do lucro tributável, seja o mesmo apurado espontaneamente pelo contribuinte ou então de ofício pelo fisco, fato esse, ressalte-se, até hoje não previsto por qualquer norma legal, tampouco existe qualquer manifestação sobre o assunto por parte da Administração Tributária.

A cobrança de juros tem como finalidade recompor o patrimônio do credor em decorrência do tempo em que o capital permanece nas mãos daquele que possui a obrigação de pagar. Sendo assim, nada mais correto que a remuneração que o Estado recebe pelo atraso no pagamento de seus créditos seja compatível e que fique sujeita a variação nos mesmos níveis aos quais ele se submete como devedor, tratando-se, por conseguinte, de uma despesa operacional e necessária para a empresa.

A essência da dedutibilidade de uma despesa tem relação direta com a sua usualidade, normalidade e necessidade para que a pessoa jurídica possa exercer suas atividades normalmente. Como é cediço, ninguém pode obrigar uma empresa a manter recursos em caixa para fazer frente aos tributos que decorrem das suas atividades normais, pois no dia a dia das empresas é normal e natural enfrentar momentos de maior aperto financeiro. Por isso é que as despesas com juros são consideradas operacionais e necessárias ao desempenho de suas atividades.

Cabe lembrar que, para o contribuinte que efetua o recolhimento de tributo com atraso, além dos juros moratórios, a norma legal prevê a exigência da multa de mora (que também é dedutível da base tributável), penalidade essa que incide quando o contribuinte por conta própria recolhe seus tributos com atraso.

Por conseguinte, no caso da lavratura de auto de infração, além do tributo devido, também incidem os juros moratórios a título de remuneração do capital do erário em decorrência do tempo em que o contribuinte utilizou esse capital para gerar riquezas, além da multa de ofício (essa sim não dedutível, por caracterizar uma penalidade).

Ressalte-se que a cobrança dos juros moratórios não se trata de nenhuma espécie de penalidade ao contribuinte, pois esta diz respeito tão-somente a multa de ofício, a qual, por representar uma penalidade por descumprimento de norma legal (falta de recolhimento de tributo) e que a constituição do crédito ocorreu por iniciativa do Estado, não se trata de uma despesa dedutível, conforme especificamente previsto em lei.

A cobrança (ainda que em auto de infração) dos juros moratórios, por não se tratarem de penalidade, mas de simples remuneração do capital, sempre representarão uma despesa operacional, normal e usual para a pessoa jurídica, correspondendo assim a uma despesa dedutível.

Aliás, nesse mesmo sentido ensinam Silvério das Neves e Paulo Viceconti em sua brilhante obra “Curso Prático de IRPJ”, Editora Frase (fls. 283), ao tratar das multas e juros sobre tributos e contribuições sociais: ***“Os juros de mora, por se tratar de compensação pelo atraso na liquidação do débito, caracterizam-se como despesas financeiras, e como tal são totalmente dedutíveis, sejam apurados em procedimento espontâneo ou em auto de infração”***.

Aliás, sobre o assunto, cabe destacar o Acórdão nº 107-09.534, de 12/11/2008, cuja ementa tem a seguinte redação:

LUCRO REAL – JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTO OU CONTRIBUIÇÃO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa – MEDIDAS JUDICIAIS – DEDUTIBILIDADE

O art. 41 da Lei 8.981/95 exige a adição ao lucro real dos tributos e contribuições com exigibilidade suspensa. Diferentemente da regra anterior constante do art. 8º da Lei nº 8.541/92, não há exigência de adição dos juros de mora calculados sobre o passivo discutido judicialmente.

Do voto condutor daquele aresto, extrai-se os seguintes ensinamentos:

A indedutibilidade dos tributos e contribuições discutidos judicialmente está restrita pelo comando legal ao valor do principal discutido e ao lucro real.

Com efeito, dispõe o § único do art. 41 da Lei nº 8.981/95:

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.

Antes essa mesma regra encontrava-se no art. 8º da Lei nº 8.541/92:

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, relativa 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 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial em garantia.

Há uma diferença fundamental entre um dispositivo legal e outro: o art. 41 da Lei nº 8.981/95 não faz referência a atualização monetária, multas, juros ou outros encargos. Portanto, a indedutibilidade se refere ao tributo ou contribuição em discussão judicial e com exigibilidade suspensa.

Nem se diga que o referido art. 8º ainda está em vigor, pois o tem foi inteiramente disciplinado pelo art. 41 da Lei nº 8.981/95 o que se confirma pela alteração a ele (art. 41) trazida pelo art. 32 da Lei nº 10.865/2004. Estivesse em vigor o aludido art. 8º da Lei nº 8.541/92 a alteração legal a ele teria feito referência e não somente ao art. 41 da Lei nº 8.981/95.

Discordo daqueles que pregam que os encargos moratórios tem a mesma natureza dos tributos e contribuições sobre os quais incidem. Em matéria de direito tributário não é possível fazer essa inferência, sob pena de indevido emprego de analogia expressamente vedado pelo Código Tributário Nacional.

Esse entendimento já foi manifestado pela Administração Tributária nas instruções de preenchimento das Declarações de Rendimentos de 1995 e no ADN COSIT nº 52/94, quando em vigor o art. 8º da Lei nº 8.541/92.

Embora a Taxa SELIC seja tomada como parâmetro de Juros de Mora, ela embute variação monetária, e variação monetária não pode sofrer incidência de tributos sem que se considere a contrapartida do lançamento que a gerou.

Assim, em observância ao princípio da verdade material, há que se reconhecer que os juros de mora são sempre dedutíveis da base de cálculo do IRPJ, independentemente do passivo que deu origem as despesas financeiras, eis que os juros de mora não podem ser considerados como acessórios do principal, pois são frutos unicamente do tempo decorrido entre o vencimento da obrigação e o seu adimplemento ou então do seu reconhecimento em obediência ao regime de competência.

De fato, o Lucro Líquido que serve de base à apuração do Lucro Real, conforme orienta o Manual do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, é o lucro líquido após deduzidos todos os custos e despesas correspondentes, estando aí incluídas todas as despesas financeiras incorridas. E não há qualquer previsão legal para que se deixe de excluir da base de cálculo os juros moratórios, apenas pelo fato de terem sido gerados em função da ocorrência de tributos questionados em juízo.

Portanto, sou pelo provimento deste item.

*DA DEDUTIBILIDADE DOS TRIBUTOS QUESTIONADOS
JUDICIALMENTE NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL*

Com relação à glosa das despesas relativas a tributos com exigibilidade suspensa da base de cálculo da CSLL, argumenta o recorrente que inexistente qualquer norma legal que determine a sua adição, não havendo qualquer vedação na legislação a respeito da sua dedutibilidade.

Passemos então ao exame da matéria, iniciando pela descrição da base legal utilizada pela fiscalização no auto de infração, no caso, o art. 41 da Lei nº 8.981/95, *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.

Pois bem, do texto acima, constata-se claramente que o *caput* estabelece unicamente que, na determinação do lucro real, os tributos e contribuições são dedutíveis pelo regime de competência, segundo o qual as despesas são contabilizadas quando incorridas e não por ocasião do seu pagamento.

Essa é a regra geral da legislação tributária, que caminha lado a lado com os regimes contábeis, no caso, os registros a título de despesas devem ser realizados no momento da ocorrência do respectivo fato gerador, mesmo que ainda não tenham sido recolhidos.

Contudo, o parágrafo primeiro do citado artigo 41, prevê uma exceção ao regime de competência, quando estabelece que não são dedutíveis **também na apuração do lucro real**, os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa.

Com efeito, o mencionado artigo, acima transcrito, não faz qualquer menção no que diz respeito a adição na base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, nem dos tributos e contribuições questionados judicialmente, tampouco dos juros correspondentes.

No caso, entendo que o artigo 57 da Lei 8.981/95, ao prever que a CSLL deve ter a mesma apuração do IRPJ, não significa que referida contribuição terá exatamente a mesma base de cálculo do imposto, pois se assim fosse, a norma legal determinaria que a CSLL seria apurada com base no lucro real, da mesma forma como é feito o IRPJ.

Aliás, como bem citado pelo recorrente, a própria SRF no Boletim Central Extraordinário nº 021, de 25.02.93, ao apreciar as Questões relativas à Lei nº 8.541/92, assim se manifestou:

048 – Os tributos e contribuições não dedutíveis para efeitos do IRPJ, por força do art. 7º da Lei nº 8.541/92, serão adicionados para efeitos da base de cálculo da CSLL?

Resposta: Não.

Esse entendimento foi mantido nos anos subsequentes, conforme o próprio MAJUR, publicado pela SRF, para os anos de 1997, 1998, 1999 e 2000, pois, **na apuração do lucro real**, expressamente determina a norma legal, que devem ser adicionados os tributos e

contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, caso os mesmos tenham sido computados na determinação do lucro líquido. Por outro lado, ao tratar do Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, não existe tal determinação. Isso se justifica porque a CSLL tem base de cálculo própria, prevista expressamente em lei específica, a qual não pode ser alterada senão por norma legal também específica para o caso.

Efetivamente, a própria Constituição Federal estabelece que os tributos não devem possuir a mesma base de cálculo, por isso é que a CSLL não deve ser apurada com a mesma base de cálculo do IRPJ, qual seja, o lucro real. Isso explica a dedutibilidade dos tributos e dos juros sobre eles incidentes, na apuração da base de cálculo da CSLL, diferentemente do tratamento dado ao IRPJ, porque se o tratamento dado a ambos tributos, haveria um desprezo aos preceitos constitucionais.

Este Primeiro Conselho de Contribuintes, em incontáveis julgados já decidiu que “somente a lei pode fixar a base de cálculo de tributos, não se admitindo que valores indedutíveis para efeito de IRPJ sejam adicionados às bases de cálculo de outros tributos sem expressa determinação legal”.

Por conseguinte, não paira qualquer dúvida no sentido de que o valor dos tributos com exigibilidade suspensa e os correspondentes juros, não poderiam ter sido adicionados para apuração da base de cálculo da CSLL, tendo em vista que a legislação é muito clara ao não determinar expressamente tal medida, como também as manifestações da própria Administração Tributária, que nunca fizeram qualquer referência a respeito.

Também não tem razão a turma de julgamento de primeiro grau quando diz que os lançamentos contábeis dos tributos com exigibilidade suspensa revestem-se, em essência, das características das provisões. Afirma ainda, que tratam-se de meras expectativas que, por prudência, o autor da ação tem por bem registrar em sua contabilidade, evitando impactos futuros imprevistos sobre seu patrimônio. Assemelhar-se-iam, portanto, às provisões para riscos fiscais.

Assim, concluiu o voto do acórdão recorrido, que, respectivos valores, quando deduzidos na apuração do lucro contábil da empresa, de acordo com o regime de competência, devem ser adicionados na apuração da base de cálculo da CSLL, por força do disposto no art. 13, I, da Lei nº 9.249/95.

Com a devida vênia, discordo desse entendimento, eis que a decisão recorrida tenta modificar a real natureza jurídica de despesa, tentando transformar a natureza jurídica da mesma para o conceito de provisão.

Ora, os tributos sempre têm natureza de despesa, e este Conselho de Contribuintes sempre reconheceu isso, ou seja, os tributos são sempre despesas, ainda que estejam com a exigibilidade suspensa. O que existe é uma determinação legal para que não seja dedutível na apuração do lucro real. E é só. Nada mais do que isso.

É inadmissível transfigurar a figura de despesa que os tributos possuem, para a figura de provisão, somente pelo fato de encontrarem-se com a exigibilidade suspensa, esses conceitos são totalmente diferentes e não se confundem. A norma legal apenas não considera como dedutível na apuração da base de cálculo do IRPJ.

Assim, não podem ser acolhidos os argumentos dos julgadores de primeira instância, no sentido de pretender justificar a exigência transmutando a natureza de despesa que é inerente aos tributos por ocasião da ocorrência dos fatos geradores, para o conceito de provisão, em clara agressão ao regime de competência e à própria jurisprudência deste 1º Conselho de Contribuintes.

Com efeito, o conceito de despesa nunca será alterado pelo simples fato de o contribuinte ingressar em juízo questionando a sua exigência. Caso prevalecesse esse entendimento, aquela despesa que já incorreu, seria totalmente modificada, quiçá em anos subsequentes, visto que o contribuinte pode ingressar em Juízo para discutir um tributo que está sendo exigido há anos. Nesse caso, aquela despesa correspondente ao tributo de um determinado ano (como exemplo o ano de X1), em que o contribuinte ingressasse em Juízo no ano de X3, deixaria então de ser despesa correspondente ao ano de X1, e passaria então a ser uma provisão daquele ano.

Ora, isso não tem nenhum fundamento, pois a ser mantido tal entendimento do Fisco e da Turma Julgadora, deveria o contribuinte refazer toda a sua escrituração contábil, alterando seus balanços patrimoniais, bem como as demonstrações de resultado de todos os períodos já transcorridos, com balanços publicados, com declarações de rendimentos já entregues, e também com os lucros distribuídos, para então refazer tudo de novo, desconsiderando todos os atos e fatos administrativos já operados.

Aceitar tais argumentos seria um desrespeito às instituições pátrias, pois seria o mesmo que rasgar toda a escrituração mercantil da pessoa jurídica (livro Diário e Razão), passar uma borracha nos balanços patrimoniais e nas demonstrações financeiras devidamente publicados e obrigá-lo a entregar declarações retificadoras de todos os exercícios já transcorridos.

Os argumentos da fiscalização e dos julgadores de primeiro grau por si só não se sustentam, eis que não têm o condão de alterar a natureza jurídica de despesa, pois o que se altera é exclusivamente o regime jurídico de sua dedutibilidade, dentro dos limites que foram estabelecidos em lei (específica para o caso, qual seja, unicamente do lucro real – para a apuração do IRPJ).

De fato, o que a Lei societária estabeleceu (Lei nº 6.404/76), ou seja, o tratamento obrigatório para o registro das receitas e despesas das companhias, foi adotado como regra geral pela legislação tributária (Vide PN CST nº 122/75, Decreto-lei nº 1598/77, art. 6º, 7º e 67, XI, Lei nº 7.450/85). Quando a legislação tributária acolheu o resultado contábil do contribuinte como ponto de partida para a apuração do lucro real (base de cálculo do IRPJ e não da CSLL), também adotou a observância obrigatória dos princípios contábeis para fins de apuração de receitas e despesas. Assim, a norma tributária nunca poderá inferir no sistema contábil da pessoa jurídica, poderá sim, dar um tratamento na apuração do lucro real, ou seja, estabelecer quais as despesas são dedutíveis ou não na apuração do imposto, porém, jamais determinar se a empresa deve escriturar tal rubrica em conta do ativo, do passivo ou de despesa. E pior ainda, retroagir a escrituração contábil a exercícios já encerrados, como quer a autoridade autuante e a turma de julgamento.

Para simples exercício de memória, a lei societária (Lei nº 6.404/76), determinou que as receitas e despesas devem obedecer ao regime de competência, ou seja, o reconhecimento das receitas deve ocorrer no momento do ganho (fato gerador), e não no momento do recebimento do dinheiro, bem como deve ocorrer o emparelhamento das receitas,

custos e despesas, isto é, os custos e despesas devem ser reconhecidos por ocasião do reconhecimento da receita correspondente.

Assim, quando a pessoa jurídica reconhece uma receita, deve também, da mesma forma, computar no mesmo período de determinação em que for reconhecida a receita, os custos e despesas a ela correspondentes, independentemente da realização em dinheiro.

No caso sob julgamento, muito embora o artigo 41 da Lei nº 8.981/95, seja determinante e expresso no sentido que deve ser adotado o regime de competência, o Fisco pretende alterar todo o tratamento, tentando afirmar que as mesmas não teriam sido incorridas.

Ora, sobre isso nem cabe discussão, como já demonstrado, os tributos com exigibilidade suspensa, foram calculados sobre os resultados apurados pela pessoa jurídica em decorrência do reconhecimento das receitas correspondentes, isto é, a empresa reconheceu todas as suas receitas pelo regime de competência, também apropriou todos os custos e despesas correspondentes a essas receitas, tendo procedido todos os registros contábeis tal qual determinam as normas legais e os princípios contábeis. Assim, não há o que se discutir, pois os tributos em questão incidiram sobre as receitas reconhecidas pelo regime de competência e foram devidamente contabilizados como despesa, pois foram incorridos e representam obrigações certas quanto à existência e quanto ao valor, não dependentes de quaisquer eventos futuros.

Não se pode acolher a pretensão do Fisco, no sentido de que as despesas em questão não são incorridas, porque estariam dependendo de decisão judicial. A norma legal é clara, em se tratando de tributos e contribuições a obrigação correspondente é “*ex lege*”, ou seja, sempre decorrente de uma lei válida e vigente. Assim, enquanto referida lei não for declarada inconstitucional pelo Poder Judiciário, não pode o contribuinte deixar de cumpri-la.

Assim, a obrigação tributária surge desde logo com a ocorrência do fato gerador, de forma que o tributo ou contribuição são devidos desde então. A decisão posterior que viesse a declarar a inconstitucionalidade da exigência, seria uma condição resolutiva da obrigação e não suspensiva como pretende a fiscalização.

Ou seja, as despesas com tributos e contribuições são incorridas no momento em que na forma da lei em vigor ocorre o fato gerador correspondente, e como tal deve ser contabilizada. Essa obrigação, ainda que com exigibilidade suspensa, permanece até que posterior decisão judicial as desconstitua. Mas os registros contábeis permanecem tal qual foram efetuados, apenas serão procedidos ajustes no livro de apuração do lucro real, eis que a norma legal expressamente prevê a não dedutibilidade para fins de apuração do IRPJ, enquanto não houver decisão desfavorável para a empresa.

Muito diferente disso é o caso das provisões, cujas despesas ainda não foram incorridas para a pessoa jurídica, mas em relação aos fatos, em face da possibilidade de virem a surgir, e também em obediência ao princípio do conservadorismo, a pessoa jurídica antecipa o reconhecimento.

Não obstante, caso os registros contábeis de tributos e contribuições com exigibilidade suspensa constituíssem provisões, como pretende o Fisco, nem haveria necessidade da existência da norma prevista no parágrafo primeiro do art. 41 da Lei 8981/95, tendo em vista que a sua indedutibilidade seria mera consequência de sua natureza, ou seja, referida norma legal seria simples letra morta.

Porém, se o legislador teve que dispor expressamente sobre a indedutibilidade dessas despesas para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ, é porque tais fatos correspondem efetivamente despesas incorridas, e como tal devem ser tratadas, devendo ser adicionadas na base de cálculo do IRPJ, juntamente com seus acessórios ou seja, os juros correspondentes, mas completamente dedutíveis para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, eis que inexistente previsão legal específica para a sua adição.

Como visto acima, as glosas realizadas não têm por objeto simples “provisões”, tendo em vista que estas, em suas definições técnicas, correspondem a fato futuro, incerto e de valor apenas estimável, enquanto que a despesa incorrida caracteriza-se por ser certa e determinada, representando efetivamente uma obrigação já existente, pois incorrida por ocasião do fato gerador.

Portanto, não pode o Fisco querer transformar uma conta de passivo real em conta de provisão, cujo conceito contábil não se amolda às obrigações decorrente de lei, caso dos tributos, unicamente pelo motivo de se encontrar, à época do encerramento do período-base, com a exigibilidade suspensa.

Assim, os encargos decorrente de tributos e contribuições serão sempre escriturados em obediência ao regime de competência, e como tal, são despesas incorridas, devendo ser adicionados por ocasião da apuração do lucro real, por expressa determinação legal, e dedutível da base de cálculo da CSLL porque o legislador assim determinou.

CONCLUSÃO

Em face do exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso *ex officio* e, quanto ao recurso voluntário, DAR PROVIMENTO para acolher a preliminar de decadência da CSLL no ano-calendário de 1996 e, quanto ao mérito, acolher a dedutibilidade, no IRPJ, dos juros sobre tributos com exigibilidade suspensa, assim como, na apuração da CSLL, dos tributos com exigibilidade suspensa e dos juros correspondentes.

É como voto.

JOSÉ RICARDO DA SILVA - Relator

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora "ad hoc"

Voto Vencedor

Conselheiro ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO – Redator designado

O Colegiado, por maioria de votos, decidiu DAR provimento ao recurso voluntário quanto a matéria “dedutibilidade dos juros de mora sobre tributos com exigibilidade suspensa, no IRPJ”, nos períodos dessa suspensão. Todavia, o Conselheiro Relator restou vencido em suas razões para também decidir naquela linha.

Acerca da matéria, cumpre recordar os termos do voto condutor do Acórdão nº 101-96.424, de relatoria da Conselheira Sandra Maria Faroni, acompanhada naquele julgado pelo Redator designado (Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho) e pelo Relator (Conselheiro José Ricardo da Silva):

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 ocasião anterior 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 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, nas decisões administrativas, às normas até então vigentes, 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

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

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,

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

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 corresponderem, 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, 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 nome 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 FINECIFI (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

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.

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

conservadorismo, aquelas que, em decorrência de infrações de terceiros, reclamações, pedidos de reembolso, etc.

posam tomar-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;

(...)"

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. 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 Inedutibilidade 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:

"(...)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.

⁶ "Direito Tributário Atual — Volume 14", do IBDT-USP e da Resenha Tributária, 1995, p. 35.

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 dúvida lançada sobre o débito redunde 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, temos 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.

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 o fato gerador da obrigação tributária, se o contribuinte apurar os resultados segundo o regime de competência; ou

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

(...)

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 consequências 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 8 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 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 esteiam 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

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 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.

(...)

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 esposado 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

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 colhe a alegação da Recorrente, 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; achega."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.

A maioria do Colegiado, porém, não acompanhou o Conselheiro Relator em sua mudança de entendimento acerca do tema, mas ainda assim decidiu não admitir as glosas correspondentes. Isto porque há outras razões que determinam o cancelamento da exigência,

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

mesmo sob a premissa de que são indedutíveis, na apuração do IRPJ, os juros sobre tributos com exigibilidade suspensa.

De fato, embora expressamente reconhecendo que no ano-calendário 1999 houve reversão de tributos e contribuições antes suspensos, assim como dos respectivos juros de mora provisionados de 1997 a 1998, a autoridade fiscal deixou de atribuir-lhes o tratamento de postergação ante a inexistência de pagamento no ano-calendário 1999, mas apenas de prejuízo fiscal. Todavia, como bem demonstra a recorrente, *o simples fato de o Recorrente ter apurado prejuízo fiscal em 1999 não autoriza em absoluto que a fiscalização exija respectivamente IR sobre os valores que ela própria reconhece que foram adicionados ao lucro real naquele ano, sob pena de exigir tributo em duplicidade, posto que diversamente do afirmado ocorreu sim no caso a postergação do pagamento, apenas não em 1999 mas no ano de 2001.*

Considerando que o lançamento foi formalizado em 2002, a apuração do ano-calendário 2001 já havia sido concluída, e a autoridade fiscal deveria ter contemplado todas repercussões das reversões promovidas pela contribuinte, assim eventualmente apurando recolhimentos indevidos a serem imputados aos créditos tributários de IRPJ indicados como devidos nos anos-calendário 1997 e 1998.

O procedimento fiscal, porém, limitou-se a anular os efeitos da reversão contabilizada no ano-calendário 1999, convertendo o lucro originalmente apurado pelo sujeito passivo em prejuízo, e admitindo a compensação deste novo prejuízo fiscal apenas no ano-calendário 2000, de modo a reduzir a glosa ali promovida. Cumpria à Fiscalização avançar e avaliar os efeitos deste prejuízo fiscal no ano-calendário 2001 para determinar o IRPJ postergado em razão da não compensação daquele resultado negativo dentro dos limites legais.

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à matéria “dedutibilidade dos juros de mora sobre tributos com exigibilidade suspensa, no IRPJ, nos períodos dessa suspensão”.

ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO – Redator designado

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Redatora designada "ad hoc"