



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº.: 16327.001931/2001-71

Recurso nº.: 152.038

Matéria : IRPJ E OUTRO – Ex: 1998 a 2001

Recorrente : BFB LEASING S/A – ARRENDAMENTO MERCANTIL

Recorrida : 10ª TURMA – DRJ – SÃO PAULO - SP

Sessão de : 09 de agosto de 2007

Acórdão nº : 101-96.271

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

CSLL – RECOLHIMENTO COM BASE DE CÁLCULO ESTIMADA – ANO-CALENDÁRIO DE 1999 – A Administração Tributária determinou por meio do ADN Cosit nº 3/2000, a apuração proporcional da base de cálculo da CSLL nos meses de janeiro a abril de 1999, utilizando-se o critério de proporcionalidade previsto na IN SRF nº 81/1999.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos por BFB LEASING S/A – ARRENDAMENTO MERCANTIL.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a alíquota da CSLL nos meses de janeiro a abril de 1999 de 12% para 8%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

SANDRA MARIA FARONI
PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

PROCESSO Nº. : 16327.001931/2001-71
AGÓRDÃO Nº. : 101-96.271


PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

FORMALIZADO EM:

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ RICARDO DA SILVA, CAIO MARCOS CÂNDIDO e VALMIR SANDRI e ROBERTO WILLIAM GONÇALVES e MARCOS VÍNICIUS BARROS OTTONI (Suplentes Convocados). Ausente justificadamente o Conselheiro JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR.

PROCESSO N°. : 16327.001931/2001-71
ACÓRDÃO N°. : 101-96.271

Recurso nº. : 152.038
Recorrente : BFB LEASING S/A – ARRENDAMENTO MERCANTIL

RELATÓRIO

BFB LEASING S/A – ARRENDAMENTO MERCANTIL, já qualificada nos presentes autos, interpõe recurso voluntário a este Colegiado (fls. 119/129), contra o Acórdão nº 8.670, de 23/01/2006 (fls. 108/115), proferido pela colenda 10ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo - SP, que julgou procedente o lançamento consubstanciado nos autos de infração de IRPJ, fls. 70 e CSLL, fls. 77.

No Termo de Constatação (fls. 79/85), a autoridade autuante descreve as irregularidades fiscais constatadas, conforme abaixo:

A contribuinte efetuou a provisão da CPMF, a partir do ano-calendário de 1997, até o ano-calendário de 2000, sobre as contas correntes nºs 10100-4, da agência 3741 no BFB Banco S/A, 03500-4, agência 2040, no Banco Itaú S/A, 03501-2 da agência 2040, no Banco Itaú S/A e 10859-4, da agência 1480 do Banco Itaú S/A, em discussão judicial, desde a vigência da Lei nº 9.311, de 24/10/96.

Além disso, provisionou o PIS/RBO, correspondente ao período de julho de 1997 a fevereiro de 1998, também em discussão judicial, em função da EC-17/97.

Estas provisões foram adicionadas ao lucro líquido na apuração do lucro real e no cálculo da CSLL de cada ano-calendário, anulando assim o reflexo fiscal em relação ao IRPJ e a CSLL.

Juntamente com estas provisões foram calculados os juros SELIC, correspondentes aos períodos em atraso e provisionados em contas separadas, sendo lançados nas contas de despesas.

Na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, os valores referidos não foram adicionados ao lucro líquido, nem na base de cálculo da CSLL, como foram efetuados em relação a CPMF e ao PIS/RBO, afetando assim o resultado do lucro real e da base de cálculo da CSLL de cada ano-calendário.

Inconformada, a interessada apresentou a impugnação de fls. 88/96.

A Colenda Turma de Julgamento de primeira instância decidiu pela manutenção da exigência, conforme acórdão citado, cuja ementa tem a seguinte redação:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000

PROVISÕES. As provisões somente podem ser deduzidas das bases de cálculo do IRPJ e da CSSL se assim a lei expressamente autorizar. Classificam-se como tais, os elementos do passivo, cuja exigibilidade, montante ou data de liquidação, isolada ou conjuntamente, não são certos e determináveis no período de apuração. Assim, valores registrados como tributos, contribuições e demais acréscimos, não passíveis de serem exigidos por força de medida judicial, quadram-se nesta classificação e devem ser adicionados ao lucro real e à base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, se seu registro contábil reduziu o resultado do exercício.

Lançamento Procedente

Ciente da decisão de primeira instância em 31/03/2006 (fls. 118) e com ela não se conformando, a contribuinte recorre a este Colegiado por meio do recurso voluntário apresentado em 27/04/2006 (fls. 119), alegando, em síntese, o seguinte:

- a) que a exigência refere-se à não adição ao lucro real e à base de cálculo da CSLL do valor dos juros apurados sobre as despesas dos tributos cuja exigibilidade estava suspensa por força de medida liminar (CPMF e PIS);
- b) que o autuante mencionou no TVF, que o contribuinte teria deixado de observar o art. 13 da Lei nº 9.249/95, que proíbe a dedução do lucro real e da base de cálculo da CSLL de qualquer provisão não prevista em lei. Segue, afirmando que os juros decorrentes dos tributos com exigibilidade suspensa são provisões indevidáveis, por força do artigo citado. Tal argumento, no entanto, contraria o entendimento contábil de que os tributos e os juros decorrentes não são provisões, pois representam uma obrigação (passivo a pagar);
- c) que, ao contrário do que entendeu a turma julgadora, a ocorrência do fato hipoteticamente descrito pela norma como determinante para o nascimento da obrigação fiscal, já condiciona o sujeito passivo, determina o valor a ser pago e quando deverá fazê-lo, portanto, não há provisão, mas sim despesas incorridas. Em recente acórdão, a Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, mantendo a decisão da 8ª Turma da DRJ, em recurso de ofício, esclareceu a diferença entre obrigação e provisão;

- d) que a decisão recorrida alegou que o contribuinte teria tratado o crédito (discutido em juízo) como controvertido e, por essa razão, os juros não seriam passíveis de enquadramento como despesa financeira. Ora, como bem esclarecido no acórdão mencionado, o valor do tributo (e dos juros) é conhecido (inclusive declarado), o que não se pode afirmar é se a exigência é legal ou não (por isso, diz-se controvertido). Observe-se ainda que os juros, a despeito do entendimento consignado na decisão recorrida, não deixam de ser custo do capital, fruto civil produzido pelo dinheiro;
- e) que os legisladores constituinte e complementar se preocuparam em assegurar ao contribuinte o direito de não suportar tributos além dos definidos em lei. E, mais ainda, que qualquer alteração dos elementos essenciais que compõem as normas tributárias gerando majorações de tributos pertencem ao campo da reserva da lei;
- f) que a fiscalização, reforçada pela decisão da turma julgadora, em flagrante ofensa ao princípio da legalidade, impõe à recorrente o recolhimento do IRPJ e da CSLL sem a dedução dos referidos juros, sendo que, inequivocadamente, não há para tanto previsão legal;
- g) que as alíquotas utilizadas pelo autuante na apuração do crédito de CSLL não se encontram em conformidade com a determinação legal. No ano-base de 1999, foi utilizada para todo o período, o percentual de 12%, sendo que o certo seria, nos meses de janeiro a abril, o percentual de 8%, e a partir de maio até dezembro, o percentual de 12%;
- h) que tal entendimento contraria o ADN COSIT nº 03, de 09/02/2000 (reproduzido no MAJUR), quando determina que a pessoa jurídica que tiver optado pelo regime de tributação com base no lucro real anual e recolhido a CSLL utilizando base de cálculo estimada durante o ano-calendário de 1999, poderá determinar o valor da contribuição devida com base nos resultados apurados mediante balanços ou balancetes levantados nos períodos de janeiro a abril e aplicar a alíquota de oito por cento sobre a base de cálculo apurada, e de janeiro a dezembro e aplicar a alíquota de doze por cento sobre a diferença entre as bases de cálculo apuradas.

Às fls. 157, o despacho da DEINF em São Paulo - SP, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Como visto do relatório, a matéria sob exame refere-se a dedutibilidade dos juros moratórios incidentes sobre tributos com exigibilidade suspensa, os quais, decorrem do principal, ou seja, são decorrentes dos tributos que se encontram em discussão judicial, os quais representam obrigações fiscais que não têm prazo definitivo para pagamento e configuram determinada incerteza em relação à sua efetiva ocorrência, pois dependem da decisão judicial final. Nessas mesmas condições encontram-se os juros sobre eles incidentes, os quais, na condição de acessórios, acompanham o principal, e serão ou não devidos, conforme a decisão judicial julgue devidos ou não os tributos.

Diante disso, as parcelas correspondentes aos juros possuem a natureza de provisão para riscos fiscais, cuja dedutibilidade fica condicionada ao pagamento. Ou seja, sendo admitida a indedutibilidade para o valor original do tributo não pago, não é despropositada nem incoerente a extensão dessa medida também para a sua atualização monetária, pois o sistema jurídico pacificou o entendimento de que o acessório deve acompanhar o principal.

Aliás, cabível de nota a brilhante manifestação da ilustre Conselheira Sandra Faroni a respeito da matéria, cujo voto peço vênia para transcrever abaixo:

Pedi vista dos autos para melhor estudar o tema relativo a juros incidentes sobre tributos com exigibilidade suspensa. O tema não é novo, e sobre ele esta Câmara se posicionou no sentido da indedutibilidade dos juros, quer para fins de IRPJ, quer para fins de CSLL. O fundamento tem sido o de que a dedutibilidade dos juros segue o regime da dedutibilidade do tributo, dada sua condição de acessório, que deve seguir o principal. Em relação à CSLL, seguindo a jurisprudência da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a Câmara tem entendido que a indedutibilidade decorre do fato de os valores terem a natureza de provisão.

Nada obstante, para refutar esse entendimento, o patrono da Recorrente trouxe, em memorial e na tribuna, alguns pontos que me levaram a pedir vista dos autos, para sobre eles refletir. Especialmente quando menciona manifestações da Secretaria da Receita Federal por meio de manuais de orientação (MAJUR, Boletim Central Extraordinário 021/93, ADN COSIT 52/94).

As questões postas neste Conselho relacionadas com tributos com a exigibilidade suspensa, que de início se referiam à dedutibilidade da contrapartida das variações monetárias incidentes sobre o valor dos depósitos para suspender a exigibilidade, mais tarde se tornaram mais abrangentes, alcançando o valor dos tributos e juros sobre eles incidentes, mesmo não depositados, e que tinham sua exigibilidade suspensa por provimento judicial.

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

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

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

Os litígios mais recentes dizem respeito à dedutibilidade dos juros incidentes sobre os tributos questionados, haja ou não depósito, e esta é a questão que agora se põe.

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

Antes de ingressar na análise da legislação, convém 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 das 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

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

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

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

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

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

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

- a) Exercício financeiro não tem o significado de exercício social do sujeito passivo, devendo ser considerado em relação à pessoa tributante, correspondendo ao seu exercício orçamentário;
- b) O objetivo da lei está em contemplar o exercício do vencimento da obrigação, numa exceção à regra geral da competência;
- c) Isso não impede que, contabilizados os encargos no ano-base, como obrigações a pagar, sejam nesse mesmo ano deduzidos como custos ou despesas operacionais, uma vez que perfeitamente determinado, em relação a cada qual, o "quantum debeatur"
- d) A lei condiciona a dedução ao efetivo pagamento durante o exercício de correspondência, ainda que tal pagamento se verifique após o seu vencimento.

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

- e) No caso de inadimplemento da obrigação no exercício de correspondência, seu valor deve ser oferecido à tributação mediante retificação da declaração.
- f) No caso de parcelamento, porque a obrigação foi reajustada no seu aspecto temporal, a dedutibilidade é admitida, enquanto recolhidas as parcelas convencionadas dentro dos exercícios financeiros em que se situem os respectivos vencimentos.
 - a. Quanto aos encargos legais, a situação é variável:
 - i. No que tange aos juros de mora, por se tratar de compensação pelo atraso na liquidação de débitos, caracterizam-se como despesas financeiras, e como tal dedutíveis.
 - ii. Relativamente à correção monetária, há que se distinguir: a incidente sobre encargos dedutíveis, porque guarda a mesma natureza e de cujo valor é mera atualização, é dedutível, não o sendo a incidente sobre débitos cuja dedução não é autorizada, como o imposto de renda, a contribuição de melhoria, etc.
- g) As multas de mora são indeudáveis, assim com as multas por infrações fiscais.
- h) Excepcionando a dedutibilidade fora do exercício de correspondência, labora a parte final do caput do artigo, constituindo exceções, entre outros, os casos em que a exigibilidade esteja suspensa.

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

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

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

"Provisões" é o *nomem juris* genérico que o Direito Contábil dá a contas retificadoras de ativo ou de registro de responsabilidades por despesas incorridas definidas e estimadas³. As provisões propriamente ditas são as contas criadas no Passivo Circulante e no Exigível a Longo Prazo para o reconhecimento de despesas incorridas, efetivamente quantificadas e de exigibilidade futura.

As provisões, sejam do ativo, sejam do passivo, são determinadas por estimativas que envolvam incertezas de grau variável.⁴

No "Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações" do FIPECAFI (*Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras*)⁵, Sérgio de Iudicibus, Eliseu

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"*.

Martins e Ernesto Rubens Gelbcke esclarecem que (1) uma contingência é uma situação de risco já existente e que envolve um graus de incerteza quanto à efetiva ocorrência e que, em função de um evento futuro, poderá resultar em ganho ou perda para a empresa; (2) 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; (3) em caso de impossibilidade de registrar contabilmente a contingência passiva julgada por meio da formação da *provisão para riscos fiscais e outros passivos contingentes*, por não haver como estimar seu valor, deverá ela ser mencionada nas notas explicativas, descrevendo-se o tipo de contingência e explicando-se a impossibilidade de determinar seu montante.; (4) como exemplo de contingência passiva a ser registrada como provisão para riscos fiscais, mencionam as autuações fiscais que possam resultar perda para a empresa.

Os tributos discutidos judicialmente representam obrigações fiscais que não têm data definida de pagamento e que apresentam certo grau de incerteza quanto à sua ocorrência, dependendo da decisão judicial final. Da mesma forma, os juros sobre eles incidentes, que como acessório, acompanham o principal, e serão ou não devidos, conforme a decisão judicial julgue devidos ou não os tributos. Por conseguinte, os respectivos valores têm a natureza de provisão para riscos fiscais.

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

Tributos

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

I - em que ocorrer a fato gerador da obrigação tributária, se o contribuinte apurar os resultados segundo o regime de competência; ou

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

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

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

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

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

Receitas e Despesas Financeiras

¹ SP, Editora Atlas, 2000, 5º ed., adaptada à legislação societária e fiscal até 31/12/99, págs. 240 e 246 a 248



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

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

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

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

Variações Monetárias

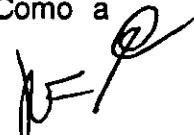
Art 18 - Deverão ser incluídas no lucro operacional as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento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

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

Dessa forma, a partir do período-base de 1978, com a edição do art. 16 do DL 1.598/77, os tributos passaram a ser dedutíveis no período base de incidência do respectivo fato gerador da obrigação tributária, não havendo vinculação ao efetivo pagamento. Quer se tratasse de tributos não recolhidos no período base de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária por inadimplência, quer se tratasse de tributos não recolhidos por estarem sendo questionados, a dedutibilidade era assegurada por lei, não tendo maiores 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, conforme art. 2º, com as alterações promovidas pela Lei 8.034, de 1990, é o resultado do período-base apurado com observância da legislação comercial, ajustado por adições e exclusões previstas na lei, entre elas a adição das provisões não dedutíveis na determinação do lucro real, exceto a provisão para o imposto de renda e a exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas, que tenham sido baixadas no curso do período-base.

De qualquer forma, mesmo para fins de CSLL, o rigor técnico da conta utilizada para contabilizar os valores com exigibilidade suspensa (contas a pagar ou provisão) permaneceu irrelevante para fins tributários, porque a adição estava condicionada à indedutibilidade para fins de imposto de renda. Como a



dedutibilidade, para fins de imposto de renda, tinha como única referência o exercício de ocorrência do fato gerador, mesmo que se tratasse de provisão, o valor seria dedutível para IR e, portanto, não adicionado para fins de CSLL.

Por isso a vasta jurisprudência deste Conselho no sentido de que, na vigência do DL 1.598/77, os tributos, mesmo com sua exigibilidade suspensa, eram dedutíveis no período-base de ocorrência do fato gerador. O fato, apontado no memorial, 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 indecidíveis, serão adicionados ao lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real, e excluído no período-base em que a obrigação provisionada for efetivamente paga..

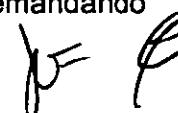
(...)

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

A redação não primou pela clareza, e pode ter dado margem a interpretação equivocada. Não obstante, o *caput* do art. 7º veda a dedução dos tributos incorridos no período-base e não pagos por inadimplência do sujeito passivo (despesa incorrida, cuja natureza é conta a pagar). O § 1º veda a dedução do valor dos tributos não pagos em razão de suspensão de sua exigibilidade, e que têm a natureza de provisão. A indecidibilidade 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 indecidível para fins de IR).

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

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 estejam com a exigibilidade suspensa, decorre de ser essa a única hipótese que afasta, de pronto, a possibilidade de lançamento por postergação.

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

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

1. Não pagamento por mera inadimplência:

1.1. Principal (valor original do tributo)

1.1.1. natureza: contas a pagar

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

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

1.2. Juros:

1.2.1. natureza : contas a pagar

1.2.2. IRPJ : dedutível > DL 1.598/77, art. 17 (despesa financeira)

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

2. Não pagamento por estar com a exigibilidade suspensa:

2.1. Principal (valor original do tributo)

2.1.1. natureza: provisão

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

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

2.2. Juros:

2.2.1. natureza: provisão

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

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

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

Da mesma forma, as orientações no MAJUR/94 e no MAJUR/95, não estão equivocadas ao não fazerem, no Quadro destinado à Demonstração da Cálculo da CSLL, referência expressa à adição ou exclusão dos valores relacionados com a Lei 8.541/92, porque essa adição ou exclusão se restringe às provisões, estando compreendidas nas linhas 2 e 14 do Quadro 5.



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

Esse também é o entendimento exposado 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 (despesas financeiras)

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

4. Não pagamento por estar com a exigibilidade suspensa:

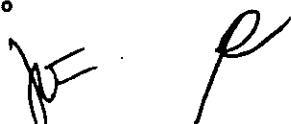
4.1. Principal (valor original do tributo)

4.1.1. natureza: provisão

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

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

4.2. Juros:



4.2.1. natureza: provisão

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

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

Essas minhas razões para negar provimento ao recurso.

Diante dos fundamentos acima expostos na brilhante manifestação, a qual adoto integralmente, não há como acolher os argumentos de defesa.

ALÍQUOTA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Argumenta a recorrente que as alíquotas utilizadas pelo autuante na apuração do crédito de CSLL não se encontram em conformidade com a determinação legal, pois no ano-base de 1999, foi utilizado para todo o período, o percentual de 12%, sendo que o certo seria, nos meses de janeiro a abril, o percentual de 8%, e, a partir de maio até dezembro, o percentual de 12%.

Alega que o ADN COSIT nº 3, de 09 de fevereiro de 2000 (reproduzido no MAJUR/2000), determina que a pessoa jurídica que tiver optado pelo regime de tributação com base no lucro real anual e recolhido a CSLL utilizando base de cálculo estimada durante o ano-calendário de 1999, poderá determinar o valor da contribuição devida com base nos resultados apurados mediante balanços ou balancetes levantados nos períodos de janeiro a abril e aplicar a alíquota de oito por cento sobre a base apurada, e de maio a dezembro e aplicar a alíquota de doze por cento sobre a diferença entre as base de cálculo apuradas.

Com efeito, a Medida Provisória nº 1.807, de 28 de janeiro de 1999, em seu artigo 6º, criou um adicional para a CSLL, conforme abaixo:

Art. 6º A CSLL, instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, será cobrada com o adicional de quatro pontos percentuais, relativamente aos fatos geradores ocorridos de 1º de maio até 31 de dezembro de 1999.

Parágrafo único. O adicional a que se refere este artigo aplica-se inclusive, na hipótese do pagamento mensal por estimativa previsto no art. 30 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, bem assim às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado.



A seguir, a Administração Tributária editou o ADN COSIT nº 3, de 09/02/2000, estabelecendo que:

I - A pessoa jurídica que tiver optado pelo regime de tributação com base no lucro real anual e recolhido a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, utilizando base de cálculo estimada, durante o ano-calendário de 1999, poderá determinar o valor da CSLL devida, com base no critério de proporcionalidade de que trata o parágrafo único do art. 3º da IN SRF nº 81, de 1999, ou com base nos resultados apurados mediante balanços ou balancetes levantados nos períodos de janeiro a abril e aplicar a alíquota de oito por cento sobre a base apurada, e de janeiro a dezembro e aplicar a alíquota de doze por cento sobre a diferença entre as bases de cálculo apuradas.

Assim, diante as normas que estabelecem a forma de cálculo das alíquotas da CSLL para o ano de 1999, é de se acolher o pleito da recorrente, no sentido de que seja ajustado o crédito tributário da mencionada contribuição, de acordo com o ADN Cosit nº 3/2000.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, para que seja reduzida a alíquota da CSLL nos meses de janeiro a abril de 1999, de 12% para 8%.

Brasília (DF), em 09 de agosto de 2007

PAULO ROBERTO CORTEZ