



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 16327.002110/2005-86
Recurso nº. : 155.234
Matéria: : CSLL – anos-calendário: 2001 e 2002
Recorrente : Banco Itaú BBA S.A.
Recorrida : 8ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo – SP. I
Sessão de : 08 de novembro de 2007
Acórdão nº. : 101-96.424

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

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

ACORDAM, os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, para excluir a multa de ofício nos anos-calendário de 2001 e 2002, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Caio Marcos Cândido.


ANTONIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA
PRESIDENTE


SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 10 DEZ 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros JOSÉ RICARDO DA SILVA, PAULO ROBERTO CORTEZ, VALMIR SANDRI, JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.

2

Recurso nº. : 155.234
Recorrente : Banco Itaú BBA S.A.

RELATÓRIO

Cuida-se de recurso voluntário, interposto por Banco Itaú BBA S.A., contra decisão da 10ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo, que julgou inteiramente procedente o lançamento consubstanciado em auto de infração lavrado para formalizar exigência de CSLL relativa aos anos-calendário de 2000 e 2001. A ciência ocorreu em 14/12/2005.

A fiscalização acusa a empresa de não ter adicionado ao lucro líquido, para fins de apuração do lucro real, valores contabilizados como despesas de juros de tributo/contribuição, cuja exigibilidade encontrava-se suspensa nos termos do inciso II do art. 151 da Lei nº 5.172/66.

Em impugnação tempestiva, a interessada alega que, do ponto de vista legal esses juros são **devidos** e não se revestem da natureza de provisões, que tais juros não têm natureza tributária, não se aplicando a regra de que "o acessório segue o principal", e que as despesas incorridas com juros de mora incidentes sobre tributos com exigibilidade devem ser tributadas segundo o regime de competência.

Aduz que o art. 41 da Lei 8.981/95 não menciona que os juros de mora sobre tributos *sub judice* estariam sujeitos ao regime de caixa e que tal dispositivo teria revogado o artigo 8º da Lei nº 8.541/92 que considerava a contabilização (de despesas) de tais juros como redução indevida do lucro real. Entende que nos anos de 2000 e 2001 não existia qualquer norma tributária que impedisse a dedutibilidade dos **juros de mora** incidentes sobre os tributos e contribuições que se encontravam com suas exigibilidades suspensas de acordo com o regime de competência.

Discorda do entendimento da fiscalização no sentido de que os juros de mora sobre tributos com exigibilidade suspensa tenham o tratamento de provisão (art. 13 da Lei nº 9.249/1995), ressaltando que **as despesas de juros de mora não são provisões, mas sim despesas efetivamente incorridas.**

Discorda do entendimento da fiscalização no sentido de que os juros de mora sobre tributos com exigibilidade suspensa tenham o tratamento de provisão (art. 13 da Lei

nº 9.249/1995), ressaltando que ***as despesas de juros de mora não são provisões, mas sim despesas efetivamente incorridas.***

Argumenta que não se poderia aplicar a regra relativa aos tributos com exigibilidade suspensa prevista no artigo 41 da Lei nº 8.981/95 também para os juros de mora , porquanto o artigo 108, § 1º do CTN não admite o emprego da analogia para exigência de tributo não previsto em lei.

Insurge-se contra a multa imposta, alegando-a abusiva e confiscatória.

Diz, ainda, que as empresas incorporadoras não são responsáveis pelas penalidades aplicáveis aos atos praticados pela sociedades incorporadas e, portanto, nenhuma multa poderia ser imposta.

A 8ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo julgou procedente o lançamento.

Cientificada da decisão em, a empresa ingressou com o recurso em seguinte, conforme carimbo apostado à fl., reeditando as razões apresentadas com a impugnação.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of stylized initials and a surname, positioned to the right of the text 'É o relatório.'

VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

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

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, que sejam efetivamente pagos durante o exercício financeiro a que corresponderem, ressalvados os casos de reclamação ou de recurso, tempestivos, e os casos em que a firma ou sociedade tenha crédito vencido contra entidades de direito público, inclusive empresas estatais, autarquias e sociedades de economia mista, em montante não inferior à quantia do imposto, taxa ou contribuição devida.
(...)

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

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

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

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

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 *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 Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke esclarecem que:

Provisão para riscos fiscais e outros passivos contingentes.

(....)

8.1.5. Provisão para Riscos Fiscais e Outros Passivos Contingentes.

Em contabilidade, uma contingência é uma situação de risco já existente e que envolve um grau de incerteza quanto à efetiva ocorrência e que, em função de um evento futuro, poderá resultar em ganho ou perda para a empresa. A preocupação maior deve ser com as contingências que possam resultar em perda para a empresa. A preocupação maior deve ser com as contingências que possam resultar em perda para a empresa, pois, pelo conservadorismo, aquelas que, em decorrência de infrações de terceiros, reclamações, pedidos de reembolso, etc. possam tornar-se ganhos da empresa, só serão contabilizadas quando efetivamente ganhadas. 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:

(...)

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

- 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 Indedutibilidade dos Depósitos de Tributos em Processos Fiscais - A Dedutibilidade dos Depósitos em Processos de Consignação em Pagamento*"⁶, nos contempla com brilhantes considerações, que a meu ver, afastam definitivamente quaisquer dúvidas quanto à natureza daquelas responsabilidades como provisões, e não como despesas a pagar. Dele reproduzo alguns excertos:

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

Quando o contribuinte se rebela contra a exigência tributária, não está admitindo que fato gerador válido tenha ocorrido, caso em que falha a

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

7/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 deduzí-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 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.

(...)

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

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

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

Por isso a vasta jurisprudência deste Conselho no sentido de que, na vigência do DL 1.598/77, os tributos, mesmo com sua exigibilidade suspensa, eram dedutíveis no período-base de ocorrência do fato gerador. O fato de alguns acórdãos mencionarem que os tributos eram dedutíveis como custo ou despesa, mesmo que estivessem com sua exigibilidade suspensa (Acórdãos 101-94.038 e 101-94.353) advém exatamente da irrelevância do rigor técnico da denominação da conta.



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

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

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

(...)

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

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

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

De fato, se a fiscalização se depara com a dedução, num determinado período, de um tributo não pago naquele período (quer tenha sido contabilizado como obrigação a pagar, quer tenha sido contabilizado como provisão), mas pago em período posterior, em atenção ao comando dos parágrafos 4º a 6º do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598/97, deve fazer o lançamento, ou como postergação, ou como 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
 - 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 exposto por Hiromi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi, autores da obra - "Imposto de Renda das Empresas - Interpretação e Prática", atualizado até 20/01/2002, 27ª ed., São Paulo, Ed. Atlas, 2002 - , como se verifica às págs. 294 e 295, do Capítulo "Tributos e Multas - Dedutibilidade", Seção "Tributos com Exigibilidade Suspensa":

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

(...)

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

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

3. Não pagamento por mera inadimplência:

3.1. Principal (valor original do tributo)

3.1.1. natureza: contas a pagar

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

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

3.2. Juros:

3.2.1. natureza : contas a pagar

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

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

4. Não pagamento por estar com a exigibilidade suspensa:

4.1. Principal (valor original do tributo)

4.1.1. natureza: provisão

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

4.1.3. CSLL: indedutível > art. 2º da Lei 7.689/88, com a redação dada pela

Lei 8.034/90, c.c. Lei 8.981/95, art. 41, § 1º

4.2. Juros:



4.2.1. natureza: provisão

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

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

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.

Sobre a multa, não cabe discutir se é ela abusiva ou não, por estar rigorosamente de acordo com a lei. Cabe, entretanto, apreciar o argumento de sua inaplicabilidade, por se tratar de sucessão.

O entendimento desta Câmara firmou-se no sentido de que, se o lançamento foi formalizado após o evento sucessório, a sucessora só responde pelas multas por infrações à legislação tributária se a sucessão se faz dentro do mesmo grupo empresarial. No caso, no ano de 2003 a Itaú BBA já fazia parte do

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

Processo nº 16327.002110/2005-86
Acórdão nº 101-96.424

quadro societário da Recorrente, (participação de 99,98%). Assim, tenho por inexigível da sucessora a multa por infrações praticadas pela incorporada até o ano-calendário de 2002, inclusive.

Pelo exposto, dou provimento parcial ao recurso para cancelar a multa.

Sala das Sessões, DF, em 08 de novembro de 2007


SANDRA MARIA FARONI