



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 16327.002222/2005-37
Recurso nº. : 153.893
Matéria: : IRPJ e CSLL - Ano-calendário 2000
Recorrente : Bankboston N/A.
Recorrida : 10ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo
Sessão de : 09 de agosto de 2007
Acórdão nº. : 101-96.267

NULIDADE- Eventuais erros na determinação da exigência, ainda que ocorram, podem acarretar improcedência total ou parcial do lançamento, mas não inquinam de nulidade o auto de infração

JUROS TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa - Para fins de determinação da do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, 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.

POSTERGAÇÃO- Comprovada a ocorrência de mera postergação no pagamento de tributos, descabe lavrar auto de infração para exigência de tributos, devendo o auto de infração restringir-se à exigência dos juros de mora devidos pelo atraso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por Indústrias Bankboston N/A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

SANDRA MARIA FARONI
PRESIDENTE EM EXERCÍCIO E RELATORA

FORMALIZADO EM:

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ RICARDO DA SILVA, PAULO ROBERTO CORTEZ, 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 nº. : 16327.002222/2005-37
Acórdão nº. : 101-96.267

Recurso nº. : 153.893
Recorrente : Bankboston N/A.

RELATÓRIO

Cuida-se de recurso voluntário interposto por BankBoston N.A. em face da decisão da 10ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo, que julgou procedente o lançamento consubstanciado em autos de infração relativo ao IRPJ e à CSLL do ano-calendário de 2000.

O contribuinte é acusado de ter deduzido indevidamente, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, provisão contábil constituída para fazer face à atualização monetária, correspondente aos juros de mora calculados sobre passivos fiscais. O valor glosado foi de R\$ 31.910.576,70

Para o registro dos valores provisionados, o Bankboston NA constituiu uma conta contábil de denominação "Provisão para Riscos Fiscais – Juros" – COSIF 499.35.90.127, que na data de 31/12/2000 registrava saldo de R\$ 40.892.236,93.

Os valores que foram contabilizados referem-se a débitos tributários, decorrentes de autuações fiscais sofridas em anos anteriores e medidas judiciais, os quais se encontravam, no encerramento do ano-calendário de 2000, com a exigibilidade suspensa, em razão de impugnações administrativas e medidas liminares (incisos II e IV do artigo 151 do Código Tributário Nacional).

Em impugnação tempestiva, a interessada suscitou nulidade do auto de infração, por ter desconsiderado que, no caso concreto as despesas contabilizadas, e tidas como provisões pelo fiscal autuante, foram revertidas em sua quase totalidade nos anos de 2001 e 2003, de modo que no caso concreto ocorreu, quando muito, postergação de pagamento de tributo, e não falta de pagamento. Diz que, embora os documentos apresentados sejam suficientes para comprovar de forma inequívoca a reversão ocorrida, para que não parem dúvidas, requer, caso assim se entenda necessário, a realização de diligência para que se responda aos seguintes quesitos: (1) algum dos lançamentos que compuseram o saldo da conta COSIF nº499.35.90.127 em 31/12/2000 foi revertido nos anos posteriores? (2) Qual ou quais daqueles lançamentos foram revertidos, e em que data? (3) Quando de sua reversão, os valores correspondentes foram oferecidos à tributação?



Processo nº. : 16327.002222/2005-37
Acórdão nº. : 101-96.267

Suscita ilegalidade e inconstitucionalidade da restrição prevista no art. 41, §1º da Lei 8.981/95. Aduz que o Auto de Infração carece de fundamentação legal adequada, uma vez que o "caput" do art. 41 da Lei 8.981/95 não ampara a exigência, pois fala apenas em lucro real, não se referindo à base de cálculo da CSLL, e o parágrafo primeiro não versa sobre juros. Diz, ainda, que a pretensão fiscal tampouco é amparada pelos artigos 13, I, da Lei 9.249/95 e art. 2º da Lei 7.689/86, que disciplinam a dedutibilidade das "provisões", porque os encargos em questão não são "provisões", mas verdadeiras despesas incorridas e, como tal, dedutíveis pelo regime de competência;

Acrescenta ser incabível a exigência de multas e juros no presente caso, relativamente à CSLL, em face do art. 100, parágrafo único, do CTN, porque o impugnante nada mais fez do que seguir orientação do Fisco. Diz haver orientações específicas da Secretaria da Receita Federal sobre a matéria, consubstanciada na resposta à questão 048 do Boletim Central Extraordinário nº 021, de 25/02/93, editado pela COSIT com o objetivo específico de responder a "Questões relativas à Lei nº 8.541/92", como a seguir:.

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

Não."

Contesta a incidência dos juros não podem incidir sobre a multa de ofício por falta de previsão legal, e a utilização da selic.

A 10ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo julgou procedente a ação fiscal.

Ciente da decisão em 04 de agosto de 2006, a interessada ingressou com recuso em 30 de agosto. Na petição recursal, reedita as razões trazidas na impugnação e refuta os argumentos da decisão recorrida. Especificamente sobre a questão da postergação, diz que a decisão descartou, de forma superficial, a robusta prova produzida que efetivamente comprova a reversão das provisões e, portanto, a ocorrência de mera postergação.

É o relatório.



Processo nº. : 16327.002222/2005-37
Acórdão nº. : 101-96.267

VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

Recurso tempestivo e de acordo com os pressupostos legais. Dele conheço.

A preliminar de nulidade do auto de infração, sob alegação de não terem sido consideradas as reversões, não merece acolhida. Tal fato, se confirmado, pode acarretar a redução da matéria tributável, ou mesmo o cancelamento da exigência, mas não inquina de nulidade o auto de infração.

Aponto, preambularmente, que, conforme enuncia a Súmula nº 2 deste Conselho, o Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Por isso a alegação nesse sentido a respeito do art. 41 da Lei 8.981/95 não será conhecida.

A matéria específica de mérito, qual seja, dedutibilidade de juros sobre tributos com exigibilidade suspensa, tem sido objeto de questionamento por diversos contribuintes, que têm argumentado, também, com jurisprudência do Conselho e manifestações da Secretaria da Receita Federal por meio de manuais de orientação (MAJUR), Boletim Central Extraordinário 021/93, ADN COSIT 52/94.

Por isso, já tive oportunidade de enfrentar todos os argumentos agora trazidos pela Recorrente, e fazer uma análise retrospectiva da dedutibilidade dos tributos contestados, bem como dos juros e variações monetárias sobre eles incidentes, que reproduzo a seguir.

Antes de ingressar na análise da legislação, ressaltei 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 às normas até então vigentes, nas decisões administrativas, 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



Processo nº. : 16327.002222/2005-37
Acórdão nº. : 101-96.267

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 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.

§ 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 debeat*"

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

Processo nº. : 16327.002222/2005-37
Acórdão nº. : 101-96.267

- d) A lei condiciona a dedução ao efetivo pagamento durante o exercício de correspondência, ainda que tal pagamento se verifique após o seu vencimento.
- 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 indedutíveis, 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.

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.

Processo nº. : 16327.002222/2005-37
Acórdão nº. : 101-96.267

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

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

No "Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações" do FIPECAFI (*Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras*)⁵, Sérgio de Iudicibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke esclarecem que:

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 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

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

Processo nº. : 16327.002222/2005-37
Acórdão nº. : 101-96.267

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. Da mesma forma os juros sobre eles incidentes que, como acessório, acompanham o principal, e serão ou não devidos, conforme a decisão judicial julgue devidos ou não os tributos. Por conseguinte, os respectivos valores têm a natureza de provisão para riscos fiscais.

Ricardo Mariz de Oliveira, em trabalho intitulado "*O Alcance e o Sentido Sistemático da Indedutibilidade dos Depósitos de Tributos em Processos Fiscais - A Dedutibilidade dos Depósitos em Processos de Consignação em Pagamento*"⁶, nos contempla com brilhantes considerações, que a meu ver, afastam definitivamente quaisquer dúvidas sobre a natureza dos tributos (e juros sobre eles incidentes) discutidos judicialmente. Do trabalho, que merece ser lido na íntegra, transcrevo alguns trechos.

* (...)

Com efeito, na normalidade das situações, quando o sujeito passivo se torna devedor do tributo pela ocorrência do respectivo fato gerador, reconhece o seu débito através do lançamento contábil a débito da despesa ou custo, creditando em contrapartida a conta do tributo a pagar, existente no passivo.

Isto decorre do regime de competência, notando-se que nesta situação a despesa é uma conta a pagar, porque já definitivamente devida, sem estar subordinada a qualquer condição suspensiva ou qualquer evento futuro e incerto.

Situação diversa exsurge da inconformidade do contribuinte que não aceita a obrigação tributária e a contesta, ou pretende contestá-la quando lhe for exigida pelo fisco.

Neste caso, a despeito da ocorrência do fato que pode ter propiciado o nascimento da obrigação tributária, instaura-se uma situação pendente, carente de definição jurisdicional, antes da qual a despesa não pode ser tida como definitivamente incorrida.

Ainda neste caso, na verdade, a rigor nem se pode falar que o fato gerador tenha ocorrido, mas apenas que pode ter ocorrido ou não, sob o ponto de vista de sua validade jurídica, o que depende de apuração e decisão do órgão jurisdicional competente.

Um aspecto importante a ser acrescentado à explanação acima, em torno do regime de competência, e que representa o traço distintivo entre os tributos reconhecidos como devidos e aqueles contestados, é que as despesas somente são consideradas como incorridas quando forem definitivamente devidas, livres de toda e qualquer condição que lhes modifique o caráter definitivo, assim como após estarem devidamente quantificadas. Da mesma forma, são receitas apenas aquelas definitivas, incondicionais e quantificadas.

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

Processo nº. : 16327.002222/2005-37
Acórdão nº. : 101-96.267

Destarte, qualquer pendência ou dúvida sobre um ganho ou perda faz com que a mutação patrimonial positiva ou negativa fique dependendo da solução definitiva do impasse.

(...)

Destarte, as despesas contestadas, as quais, portanto, representam riscos ou potencialidades de perdas, face à convenção do conservadorismo devem ser contabilizadas, mas não como contas a pagar, onde somente são inscritas as despesas definitivamente devidas, mas, sim, em provisões ou reservas para contingências, sempre segundo as disposições da Lei n. 6404.

Importante observar que a provisão nasce de um débito ao resultado do período, do qual é a contrapartida no passivo, o qual acarreta diminuição do patrimônio líquido da empresa. Já a reserva para contingência é uma realocação de valores existentes no patrimônio, sem diminuí-lo.

(...)

Destarte, em qualquer caso, segundo o regime de competência, que orienta todo o procedimento de determinação do lucro líquido contábil e do lucro real tributável, as despesas em litígio não reúnem condições para serem reconhecidas e deduzidas como despesas definitivas, devendo ser refletidas em provisão ou reserva.

(...)

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 a pessoa jurídica não aceita o tributo que a lei ou a autoridade lhe exige, porque o considera indevido, ela não pode registrar esse tributo na contabilidade como devido, pura e simplesmente. Se assim o fizer, estará agindo incorretamente, inconsistentemente com a realidade, além de insinceramente. O que lhe compete fazer é demonstrar no balanço o risco de perder a discussão sobre o tributo, pela via da reserva ou da provisão que a lei prescreve.

(...)

As contas de despesas, em resultado, e as contas a pagar no passivo, decorrem da existência de relações jurídicas que impõem obrigações à pessoa jurídica, ou de situações de fato que dão origem a perdas e a prejuízos.

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.

Se impetra mandado de segurança alegando ato coator da autoridade, que abusivamente lhe fere direito líquido e certo de não pagar tributo indevido, não pode simplesmente contabilizar a despesa que pressupõe exatamente ser devido o tributo.

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

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

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

Neste caso, tão somente pelo regime de competência, o 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.

(...)"

Prosseguindo na análise da legislação, 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.

§ 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

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,

Processo nº. : 16327.002222/2005-37
Acórdão nº. : 101-96.267

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 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.

Processo nº. : 16327.002222/2005-37
Acórdão nº. : 101-96.267

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.

Processo nº. : 16327.002222/2005-37
Acórdão nº. : 101-96.267

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

Processo nº. : 16327.002222/2005-37
Acórdão nº. : 101-96.267

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, 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.

Processo nº. : 16327.002222/2005-37
Acórdão nº. : 101-96.267

§ 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, 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)"

Processo nº. : 16327.002222/2005-37
Acórdão nº. : 101-96.267

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

Feita essa análise retrospectiva da legislação, 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, para as quais não há previsão de dedução na apuração da CSLL.

Importa, todavia, analisar a alegação de postergação. E sobre essa questão, entendo assistir razão à Recorrente. De fato, os documentos anexados aos autos comprovam que, do montante de R\$ 31.910.576,70 glosado, apenas para R\$ 306.387,26 não há prova da reversão. Para todo o restante há prova da reversão, ocorrida nos anos

Processo nº. : 16327.002222/2005-37
Acórdão nº. : 101-96.267

de 2001 e 2003, com oferecimento dos valores revertidos à tributação, bem como que naqueles períodos em que houve efetivo pagamento de tributo.

Os §§ 4º a 7º do art. 6º do Decreto-lei 1.598/77, dispõem:

§ 4º- Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

§ 5º- A inexactidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento do imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

- a) postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido;
- b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 6º- O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexactidão de diferença de imposto com fundamento em inexactidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, após compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º

§ 7º- O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de imposto em virtude de inexactidão quanto ao período de competência.”

Interpretando o § 4º supra, esclarece o PN 57/79:

(...)

6- Nem toda inexactidão contábil, porém, autoriza a constituição de crédito tributário. É o que prescreve o parágrafo 5º O lançamento só se justifica quando da inexactidão decorra prejuízo para o Erário, seja através de postergação de pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido (art. 5º, a), seja por diminuição do imposto por indevida redução do lucro real em qualquer período-base (§ 5º, b). Vê-se, assim, que a inexactidão com efeitos tributários (§ 5º) tem amplitude menor que a da inexactidão contábil, na qual evidentemente se insere.

.....
6.3- Já a contabilização de receita, rendimento ou reconhecimento de lucro em exercício posterior ao competente, bem como o registro, em exercício a ele anterior, de custo ou dedução podem gerar postergação de pagamento de imposto. Por isso, registros dessa natureza ensejam que a Administração, procedendo na forma do parágrafo 4º, recomponha os dois lucros reais e efetive o lançamento no exercício em que tenha havido indevida redução do lucro líquido, isto é, depois de compensado o imposto lançado no exercício do registro inexacto e que a revisão mostrou ser nele indevido. É a compensação criada pelo parágrafo 6º

7. O parágrafo 7º prescreve os acréscimos devidos na hipótese de postergação. O imposto postergado, indevidamente lançado em exercício posterior em virtude de inexactidão quanto ao período-base de competência, enseja, ainda que já recolhido, a cobrança de juros de mora e correção monetária, calculados sobre seu montante e cobrados, se não espontaneamente pagos, mediante auto de infração ou notificação de lançamento.

.....”

Os documentos anexados aos autos indicam que, do montante de R\$ 31.910.576,70 glosado, apenas para R\$ 306.387,26 não foram revertidos, e que o restante revertido foi oferecido à tributação em períodos em que houve efetivo pagamento de tributo. Essa situação caracteriza a postergação.



Processo nº. : 16327.002222/2005-37
Acórdão nº. : 101-96.267

Portanto, em se demonstrada a ocorrência de postergação nos termos do § 7º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, e tendo em vista o art. 43 da Lei 9.430/96, quanto à parcela postergada o lançamento deveria alcançar exclusivamente os juros de mora.

Dessa forma, não pode prosperar o lançamento, razão pela qual dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 09 de agosto de 2007


SANDRA MARIA FARONI