



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 16327.002784/2001-57
Recurso nº. : 139.837
Matéria : IRPJ e outros – EXS: DE 1997 a 2000
Recorrente : Banco Itaú S.A.
Recorrida : 1ª TURMA DA DRJ/ São Paulo - SP
Sessão de : 07 de dezembro de 2005
Acórdão nº. : 101-95.289

IRPJ – PROVISÕES – Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social, somente podem ser deduzidas as provisões expressamente autorizadas por lei.

MULTA ISOLADA E JUROS – PRECLUSÃO – Questão não levada a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, constitui matéria preclusa da qual não se toma conhecimento se ventilada em grau de recurso.

Recurso Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BANCO ITAÚ S.A.

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

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

VALMIR SANDRI
RELATOR

FORMALIZADO EM: 30 JAN 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, PAULO ROBERTO CORTEZ, SANDRA MARIA FARONI, CAIO MARCOS CÂNDIDO, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.

Processo nº. : 16327.002784/2001-57

Acórdão nº. : 101-95.289

Recurso nº. : 139.837

Recorrente : BANCO ITAÚ S.A.

RELATÓRIO

BANCO ITAÚ S.A., já qualificado nos autos, recorre a este E. Conselho de Contribuintes, de decisão proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP, que julgou procedente os lançamentos relativos a Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, relativo aos anos-calendário de 1996, 1997, 1998 e 1999, acrescidos de multa de ofício e juros de mora, bem como de multa isolada, perfazendo crédito tributário no total de 26.850.983,82.

Em Termo de Verificação de fls. 599 a 620, a autoridade fiscal considerou que houve infração à legislação de IRPJ e da CSLL, uma vez que o sujeito passivo teria deduzido indevidamente tributos suspensos por medida judicial e seus acréscimos das respectivas bases de cálculo.

No que se refere a CSLL, o Autuado teria provisionado o montante relativo ao PIS (principal mais juros), cuja exigibilidade estaria suspensa por força de liminar em Mandado de Segurança. Com isso teria reduzido o valor a ser apurado de Contribuição Social Sobre o Lucro, uma vez que o resultado do exercício teria sido diminuído pelos lançamentos devedores em contrapartida da provisão sem a correspondente adição à base de cálculos da exação.

Já no que toca à apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, a despesa relativa à provisão do PIS *sub judice*, foi adicionada em parte, mas apenas o valor do principal. A provisão relativa aos juros não foi acrescida, o que teria reduzido indevidamente o lucro real e, conseqüentemente, o imposto de renda apurado.

Em face da referida autuação, a ora Recorrente interpôs Impugnação quanto ao IRPJ e a CSLL, respectivamente às fls. 632 a 640, e 650 a 659, em que alegou, em síntese:

Quanto ao IRPJ:

(i) que os juros seriam custo do capital, portanto, dedutíveis do lucro real;

(ii) que a Lei nº 8.981/95 não teria impedido a dedutibilidade dos juros relativos aos tributos e contribuições cuja exigibilidade estivesse suspensa;

(iii) que o autuante não teria apresentado como fundamento de direito a Lei nº 9.249/95, que vedaria a dedução do lucro real de qualquer provisão não prevista em lei. Todavia, isto infringiria a legislação tributária, pois esta autorizaria a dedução dos juros pelo regime de competência, uma vez que tais encargos tratar-se-iam de despesas incorridas e não de provisões;

(iv) que o *“legislador não elencou os juros calculados sobre os créditos controvertidos e com a exigência suspensa no rol das despesas indedutíveis do § 1º do artigo 41”* da Lei nº 8.981/95;

(v) que a IN SRF nº 11/96, teria respeitado os limites fixados pelo § 1º do artigo 41 da Lei nº 8.981/95 ao não mencionar juros;

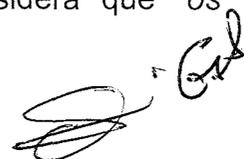
(vi) que com a edição do § 1º do artigo 41 da Lei nº 8.981/95, teria revogado tacitamente o art. 8º da Lei nº 8.541/92, onde constava à expressão *“sua respectiva atualização monetária, juros e outros encargos”*. Desta forma, o novo diploma legal teria revogado a indedutibilidade dos juros respectivos na apuração do lucro real;

(v) Por tudo acima exposto, o lançamento teria sido realizado em ofensa ao princípio da legalidade.

Quanto a CSLL:

(i) que o § 1º do art. 41 da Lei nº 8.981/95 não se aplicaria a CSLL, pois versaria acerca da determinação do lucro real, que não seria base de cálculo da citada contribuição;

(ii) também não teria sido violado 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”*, pois considera que “os



tributos e os juros decorrentes não são provisões”, mas sim “uma obrigação (passivo a pagar)”;

(iii) que a IN SRF nº 11/96 teria respeitado os limites fixados pelo § 1º do art. 41 da Lei nº 8.981/95, ao não mencionar a base de cálculo da CSLL;

(iv) reiterou a argumentação no sentido de que o lançamento violaria o princípio da legalidade.

A vista dos termos das impugnações, a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP, por unanimidade de votos julgou procedente o lançamento (fls. 672/678), ficando a decisão assim ementada:

“Assunto: Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ.

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

Ementa: PROVISÕES – provisões somente podem ser deduzidas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL 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.

Como razões de decidir, consignou-se em síntese ser incontroverso no que toca a CSLL, ter o contribuinte provisionado com efeitos sobre a base de cálculo da contribuição, o valor principal do PIS mais encargos legais, cuja exigibilidade estava suspensa por liminar em Mandado de Segurança. Já na apuração do IRPJ, apenas os encargos reduziram sua base de cálculo. E que tais valores teriam servido de fundamento fático para os Autos de Infrações das duas exações.

Entretanto, os eméritos julgadores não comungaram com o entendimento da Recorrente de que o tributo suspenso deveria ser adicionado à base de cálculo do imposto de renda por força do §1º, artigo 41, da Lei nº 8.981/95, o que teria sido realizado. Ao contrário consignaram que o tributo mesmo com a exigibilidade suspensa constitui “obrigação a pagar” e não provisão.

Entenderam, se o único texto normativo a ser interpretado fosse o § 1º, artigo 41, da Lei 8.981/95, estaria correto o sujeito passivo. Todavia, consignaram haver a necessidade de enfrentar o dispositivo que estabelece a proibição de provisionar valores não autorizados por lei.

Assim como, não ser a mera imposição de lei critério de distinção entre obrigação e provisão. Uma vez que obrigação, mesmo que contratual, ainda que indiretamente, decorreria de lei. Assim, os contratos que versem sobre objetos ilícitos não se obrigariam justamente por força de lei, bem como o inverso, ou seja, contratos com objeto lícito, analisado apenas por esta circunstância, obrigariam as partes por força de lei, por força do Código Civil. Em síntese, não existiriam “obrigações naturais”, bem como não existiria algo que devesse ser provisionado pela empresa como pagamento a outrem que não fosse imposto pelo ordenamento jurídico.

Indagou-se: Qual seria o critério de distinção entre obrigação e provisão, se não há previsão legal?

A resposta foi a “certeza”, uma vez que obrigações seriam passivos (dívidas) que apresentariam certeza sobre sua própria exigibilidade, sobre seu valor (liquidez) e sobre sua data de liquidação.

A título de ilustração, exemplificaram-se salários vencidos como obrigações, uma vez que seriam exigíveis, e haveria certeza quanto o seu montante e sua data de pagamento. Ao contrário das férias, que apesar de ser dívida certa, o montante também, a data de pagamento não o seria. Esta seria a razão da legislação tratá-la como provisão e autorizar expressamente sua dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Considerando-se todos os critérios expostos é que se constatou que os tributos cuja exigibilidade encontra-se suspensa por medida judicial classificam-se como provisões e não como obrigações, uma vez que não é possível precisar se ao final da disputa judicial, serão realmente devidos, qual o montante devido e a data de sua quitação.

Entenderam pertinente a dúvida levantada pelo impugnante acerca da escrituração dos tributos contestados no judiciário, uma vez que o texto da lei referir-se-ia ao lucro real, apenas e não a CSLL. Entretanto, ressaltam não tecer conclusões com base exclusivamente na interpretação isolada do art. 41 da Lei nº 8.981/95.

Neste raciocínio, não se tratando de despesas incorridas, a reserva de valores lançados na escrituração contábil nada mais representaria do que mera provisão. E a provisão não dedutível na determinação do lucro real teria que ser adicionada também na apuração da base de cálculo da CSLL, porque assim determinaria o art. 2º da Lei 7.689/88, alterado pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90.

Quanto aos juros que reduziram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o mesmo entendimento deveria ser dado. Seriam provisões por não atender ao mesmo critério da certeza. Ao não ser sua dedutibilidade autorizada por lei, não poderia diminuir o valor a ser apurado do imposto de renda e da contribuição sobre o lucro.

No que se refere à alegação de serem os juros custo de capital, entendeu-se não ser o caso, uma vez que por exemplo, ao se efetuar depósito judicial, haveria por consequência um custo de oportunidade para empresa quando deposita o montante do tributo a fim de suspender a sua exigibilidade. Entretanto, no presente caso a suspensão teria se dado através de liminar, razão pela qual não haveria que se falar em custo de capital.

Destaca ainda, acerca dos juros provisionados sobre tributos suspensos serem indedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL pelo simples



fato de a lei proibir dedução de qualquer provisão não expressamente autorizada. O princípio da legalidade teria sido plenamente preservado, pois o fundamento jurídico primário não seria mera literalidade do § 1º, art. 41 da Lei 8.981/95, sendo por este motivo é que a IN/SRF nº 11/96, ao visar esclarecer o alcance deste dispositivo não tocaria na questão dos juros e da CSLL, uma vez que não seria este o alcance do dispositivo. A Instrução formalizara apenas em seu artigo 21, em que prevê as únicas provisões passíveis de dedução, dentre as quais, não se encontrariam os juros sobre os tributos suspensos.

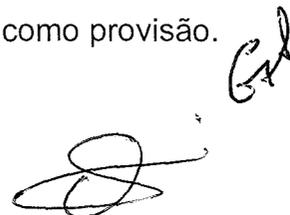
Em face da aludida decisão, apresentou tempestivamente a Recorrente seu Recurso Voluntário de fls. 685/695, oportunidade em que traz à baila os seguintes argumentos, em síntese.

Aduz inicialmente que da simples leitura do § 1º, art. 41, da Lei nº 8.981/95, verificar-se-ia equívocos cometidos pelo autuante na aplicação dos conceitos definidos na legislação tributária, especialmente quanto à menção que faz sobre a vedação de dedução de provisões, reafirmados na decisão recorrida.

Acerca da argumentação em 1ª instância de que o art. 13 da Lei 9.249/95, determinaria a proibição da dedução do lucro real e da CSLL de qualquer provisão não prevista em lei, afirma a Recorrente contrariar o “entendimento contábil de que os tributos e os juros decorrentes não são provisões, pois representam uma obrigação (passivo a pagar)”.

E que ao contrário do que entendeu a turma julgadora, a ocorrência do fato hipoteticamente descrito pela norma jurídica como determinante para o nascimento da obrigação fiscal, já condicionaria o sujeito passivo, ao determinar o valor a ser pago e quando deverá fazê-lo, razão pela qual não haveria provisão, mas sim despesas incorridas.

Afirma estar correto o procedimento da Recorrente, e em perfeita consonância com a decisão recorrida, uma vez que tributos a pagar seriam obrigações que gozam de certeza, não havendo de ser tratados como provisão.

Handwritten signature and initials in the bottom right corner of the page.

Enfatiza, não tratarem a Contribuição Social e o Imposto de Renda de mesmo tributo apesar de diversas vezes partilharem da mesma base de cálculo. Assim sendo, não se poderia entender que a legislação que cuida do Imposto de Renda se estenda à Contribuição Social.

Portanto, uma vez que o legislador não teria estabelecido a mesma indedutibilidade dos tributos e contribuições *sub judice*, para a base de cálculo da CSLL, não caberia a fiscalização fazê-lo, sob pena de desrespeito ao princípio da legalidade tributária.

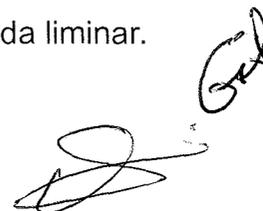
E que a própria IN nº 11/96 da SRF ao regulamentar a matéria, tratou de respeitar os limites definidos no § 1º do art. 41 da Lei nº 8.981/95, esclarecendo o alcance legal dos tributos e contribuições não dedutíveis na apuração do lucro real, razão pela qual alega que deveria ser considerado improcedente o Auto de Infração, por não obediência ao princípio da legalidade ao pretender incluir em lei hipótese não contemplada pelo legislador.

Insurge-se também a Recorrente, quanto à afirmação de que os juros, como acessórios teriam a mesma regra fiscal do principal, leia-se indedutibilidade.

Afirma que tal entendimento contraria os normativos fiscais autorizadores da dedutibilidade dos juros na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL pelo regime de competência, considerando-os como despesas incorridas e não como provisões.

Define os juros como rendimentos de capital, frutos civis produzidos pelo dinheiro, e que como *custo* do capital, teria natureza de despesa dedutível para o Imposto de Renda e Contribuição Social.

Aduz a Recorrente, que não teria adicionado ao lucro real naquele período o valor das despesas dos juros calculados sobre o crédito controvertido de PIS, objetos de ações judiciais, com exigibilidade suspensa por medida liminar.



Argumenta também, que a partir de 01.01.95, com a vigência do art. 41 da Lei nº 8.981/95, houve revogação tácita do art. 8º da Lei nº 8.541/92, ao abolir-se a expressão “sua respectiva atualização monetária, juros e encargos”. Assim, alega que pretendeu a nova lei revogar a indedutibilidade dos juros respectivos na apuração do lucro real.

Em seguida discorre sobre o princípio da legalidade tributária, e neste sentido de que o legislador constituinte e complementar visaram assegurar ao contribuinte o direito de não suportar tributos além dos definidos em lei, e resguardá-lo de qualquer alteração dos elementos essenciais que compõem as normas tributárias e gere majorações dos tributos pertencentes à reserva de lei.

Acusa assim a decisão recorrida de alterar conceitos básicos da legislação tributária, uma vez que pretenderia alterar a base de cálculo da contribuição social, proibindo a dedução de tributos, contribuições e dos juros decorrentes, com exigibilidade suspensa por medida liminar, com fundamento em hipótese não prevista no ordenamento jurídico.

Diante do exposto, requer a total improcedência dos lançamentos de IRPJ e CSLL, em todas e cada uma de suas alegações, bem como seja excluída a imposição de juros e multa, cancelando-se integralmente o auto de infração guerreado.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos para sua admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Trata o presente do recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que manteve integralmente os lançamentos relativos ao imposto de renda pessoa jurídica, contribuição social sobre o lucro líquido e multa isolada, decorrente de glosas de provisões não dedutíveis (PIS sub-judice), postergação do pagamento da contribuição social e antecipações de custos e despesas (encargos legais), relativo aos anos-calendário de 1996, 1997 e 1998, ao argumento de que as provisões somente podem ser deduzidas das bases de cálculo do IRPJ e da CSSL se assim a lei expressamente autorizar.

Por outro lado, entende o Recorrente que não há no ordenamento jurídico dispositivo legal que impeça a dedução dos tributos e contribuições, cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos dos incisos II a IV do art. 151 do CTN, da base de cálculo da CSSL, bem como da atualização monetária correspondente; do mesmo modo, não há impedimento para a dedução dos juros na base de cálculo do IRPJ, eis que as despesas com tributos com a exigibilidade suspensa não se enquadram no conceito de provisão, mas sim de despesas incorridas, não cabendo, portanto, sua adição com base no disposto do art. 13, inciso I, da Lei n. 9.249/95, pois, o § 1º. do artigo 41 da Lei n. 8.981/95, alcançou tão somente o lucro real e não a base de cálculo da contribuição social.

Entretanto, ao que pese os argumentos despendidos pela Recorrente na sua peça recursal, entendo, com a devida *vênia*, que os mesmos não tem como prosperar.

Entretanto, antes de adentrar na matéria de mérito discutida nos presentes autos, faz-se necessário algumas considerações acerca das normas que tratam do regime de competência, da dedutibilidade de tributos com exigibilidade

Handwritten signature and initials, likely of the relator Valmir Sandri, located at the bottom right of the page.

suspensa, e por fim, do conceito de provisão e contas a pagar que trará subsídios para definir a presente lide.

De acordo com a Lei das Sociedades Anônimas (Lei n. 6.404/76), a escrituração da companhia deve observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência. Por este regime, as receitas devem ser contabilizadas no período-base em que constituído o direito ao seu recebimento, os custos e as despesas, naquele em que constituído o dever jurídico de efetuar o pagamento.

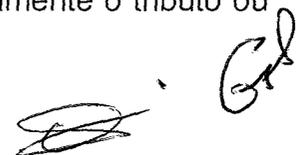
Sendo assim, as receitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, independentemente do seu recebimento ou pagamento.

Por sua vez, a contabilidade como é sabido, tem como objetivo principal *“o de permitir, a cada grupo principal de usuários, a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, num sentido estático, bem como fazer inferências sobre suas tendências futuras”* (Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke).

Nesta esteira, o registro contábil de despesas/custos relativas a tributos com exigibilidade suspensa, realizado a crédito de determinada conta integrante do grupo passivo, destina-se a prevenir o patrimônio da pessoa jurídica caso o resultado advindo da medida judicial impetrada resultar-lhe desfavorável.

Portanto, por estar condicionada a um evento futuro, que poderá resultar em efeitos favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, evidencia-se o seu nítido caráter de provisão e não de despesas incorridas conforme entende o Recorrente.

No caso de tributos e contribuições, o dever jurídico de efetuar o pagamento surge com a ocorrência do fato gerador, devendo a obrigação tributária ser contabilizada mesmo que a pessoa jurídica não pague efetivamente o tributo ou

Handwritten signature and initials in the bottom right corner of the page.

a contribuição, hipótese que se verifica quando a exigência é questionada judicialmente.

Até o advento da Lei n. 8.541/92, vigorava o Decreto-lei n. 1.598/77 que dispunha que os tributos são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, no período-base de incidência em que ocorrer o fato gerador da obrigação tributária, independentemente do efetivo pagamento.

Entretanto, a partir de 1993 (Lei n. 8.541/92), a escrituração contábil dos tributos e contribuições – com ou sem exigibilidade suspensa -, nos termos do art. 151 do CTN – continuou a ser feita por competência, mas a sua dedutibilidade fiscal passou a ficar condicionada ao seu efetivo pagamento, ou seja, pelo regime de caixa, derogando assim, o princípio da conexão das receitas e despesas inerente ao regime de competência imposto pela lei das S.A. e pelo Decreto-lei n. 1.598/77.

Posteriormente, o art. 41 da Lei n. 8.981/95, reintroduziu o regime de competência para a dedutibilidade dos tributos e contribuições na determinação do lucro real, com exceção para os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei n. 5.172/66, havendo ou não depósito judicial, conforme disposto no § 1º. do referido dispositivo legal.

Neste sentido, a Lei n. 9.249/95, ao alterar a legislação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro dispôs no inciso I, do art. 13, *verbis*:

“Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções independentemente do disposto no art. 47 da Lei n. 4.506, de 30 de novembro de 1964;

I – de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo terceiro salário, de que trata o art. 43 da Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n. 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;

(...).”

Assim, por força do disposto no art. art. 13, inciso I, da Lei n. 9.249/95, e tendo em vista a necessidade da formação da provisão para o registro dos tributos com exigibilidade suspensa, em função de sua contingência passiva em exercício futuro, os valores apropriados como despesa no ano-calendário, devem ser adicionados ao lucro líquido para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro.

Da mesma forma em relação aos juros e atualização monetária correspondente às provisões, eis que o acessório sempre acompanha a natureza de seu principal, pois o mesmo inexistente sozinho.

Em relação à exigência dos juros e multa isolada, o Recorrente só veio a se manifestar agora em grau de recurso, e mesmo assim de forma genérica, ao argumento de que a fiscalização não informou a razão dessa penalidade.

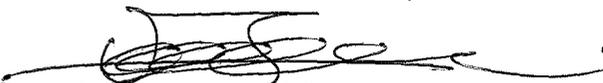
Entretanto, da leitura do demonstrativo de apuração da contribuição social (fls. 590/596), vê-se que a fiscalização informou a razão da aplicação das referidas penalidades – postergação da contribuição social -, bem como o seu enquadramento legal – art. 44, § 1º, inciso II, da Lei n. 9.430/96 -, tendo ainda pormenorizadamente descrito no Termo de Verificação Fiscal (fls. 614/619), a postergação do pagamento da CSLL.

Portanto, por não ter o Recorrente questionado a matéria quando de sua impugnação, considerar-se-á preclusa e dela não se toma conhecimento.

Considerando todo o exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 07 de dezembro de 2005


VALMIR SANDRI

