



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

Processo nº 19740.000233/2006-71
Recurso nº 157.919 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1102-00.0085 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de novembro de 2009
Matéria CSLL- ano-calendário: 2003
Recorrentes 1ª Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro
Banco Nacional S/A- Em Liquidação Extrajudicial

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercício: 2003

PROVISÕES. EXCLUSÕES DO LUCRO LÍQUIDO.

A provisão para contingências fiscais, indedutível na apuração do lucro real, deve ser adicionada ao lucro líquido na determinação da base de cálculo da CSLL

TRIBUTAÇÃO EM DUPLICIDADE. ERRO MATERIAL. EXONERAÇÃO DA PARCELA CORRESPONDENTE.

Constatado que o valor da provisão indedutível foi computado pelo autuante duas vezes na determinação da base de cálculo da CSLL, cabe excluir da matéria tributável a parcela correspondente à duplicidade.

MATÉRIAS SUMULADAS PELOS ANTIGOS CONSELHOS DE CONTRIBUINTE.

As súmulas aprovadas pelos Primeiro, Segundo e Terceiro Conselhos de Contribuintes são de adoção obrigatória pelos membros do CARF (Regimento Interno do CARF, art. 72, § 4º)

COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. LIMITE DE 30%.

A partir do ano-calendário de 1995, a redução da base de cálculo da contribuição social com saldos negativos de períodos-base anteriores está limitada a 30% do lucro líquido ajustado.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

MULTA DE OFÍCIO E JUROS. APLICAÇÃO.

A multa de ofício de 75% e os juros de mora são previstos em lei, devendo ser aplicados quando da autuação com apuração de valor recolhido a menor a título de CSLL.

MULTA DE OFÍCIO. PESSOA JURÍDICA EM LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL.

A questão da reclamação de multa das empresas em processo de liquidação extrajudicial diz respeito à fase de execução, não cabendo ao julgador declará-la indevida quando configurados os pressupostos legais para sua imposição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO a ambos os recursos, nos termos do relatório e voto que integram o julgado.



SANDRA FARONI -- Presidente e Relatora

Editado em: 11 DEZ 2009

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Sandra Maria Faroni (Presidente), João Carlos de Lima Júnior (Vice Presidente), Mário Sérgio Fernandes Barroso, Eric Moraes de Castro e Silva, José Sérgio Gomes (suplente convocado) e Natanael Vieira dos Santos (suplente convocado).

Relatório

Cuida-se de litígio instaurado a partir da impugnação a auto de infração lavrado para exigir, da instituição financeira Banco Nacional S/A- Em Liquidação Extrajudicial, crédito tributário relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido -CSLL do ano-calendário de 2003, com imposição da multa de 75% e os demais acréscimos legais.

As infrações apontadas foram falta de adições ao lucro líquido antes da CSLL da Provisão para Contingência Fiscal (inedutível) e compensação indevida de bases negativas de períodos anteriores, por inobservância do limite legal.

Consta dos autos que a ação fiscal ocorreu após consulta formalizada pela interessada à SRF indagando se, pelo fato de se encontrar em regime de liquidação extrajudicial, estaria dispensada de obedecer ao limite de 30 % (previsto na legislação tributária) para a compensação de bases negativas de períodos-base anteriores, e cuja resposta foi negativa.

Em impugnação tempestiva, a interessada alegou, preliminarmente, erro material, traduzido pela ocorrência de duplicidade na adição das deduções a título de provisões de contingências fiscais para formação da base de cálculo da CSLL.

Quanto ao mérito, esclareceu que deixou de recolher parcelas do PIS e da COFINS, as quais foram deduzidas da base de cálculo da CSLL, na certeza de que as parcelas das referidas contribuições não são devidas. Disse que a fiscalização glosou as deduções com base no art. 50 da IN 390, de 2004, mas alega que, no caso, trata-se de despesa, e não de mera provisão, cuja característica principal é a incerteza jurídica da sua realização, ao passo que a despesa é tida como um acontecimento real e concreto.

Aduziu que no *caput* do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, o legislador fez menção expressa tão-somente para o lucro real, não atingindo, portanto, a base de cálculo da CSLL, e assim, inexistente expressa previsão para adição de tributos e contribuições cuja exigibilidade está suspensa na base de cálculo da CSLL.

Imputou impertinente a argumentação do Auditor Fiscal que, a seu ver, pretendeu assumir o papel de legislador, exigindo o oferecimento à tributação, pela CSLL, de parcelas que não estavam previstas na legislação ordinária.

Refutou a legislação que limita a compensação, alegando violação a preceitos constitucionais e da legislação complementar, dentre os quais o conceito de lucro da pessoa jurídica como acréscimo patrimonial (art. 153, inc. III, c/c art. 195, inc. I, da Constituição Federal de 1988 e art. 43 do CTN), o conceito de prejuízo como perda patrimonial e o conceito de lucro consagrado no direito privado, em desconformidade ainda com o art. 110 do CTN.

Alegou, ainda, violação ao princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º da CF), mormente no caso das pessoas jurídicas com patrimônio líquido negativo e em regime de liquidação extrajudicial, posto que estas, por se encontrarem em situação jurídica especial (extinção), não têm perspectivas de recuperação e continuidade. Afirmou que a instituição sequer poderia compensar o seu prejuízo com lucro futuro, já que suas atividades estariam encerradas, sem perspectiva nenhuma de obtenção de lucro.

Aduziu que o art. 18 da Lei nº 6.024/1974 que rege os atos de intervenção e liquidação extrajudicial de instituições financeiras, dispondo sobre os efeitos resultantes da decretação da liquidação, resguardou a igualdade entre os credores para satisfação dos seus créditos, sem prejuízo da preferência legal, , que a incidência da multa de ofício e de juros de mora levaria à circunstância de os credores terem de suportar esse ônus, em afronta ao princípio da execução coletiva. Argumentou que os juros de mora têm natureza de fruto civil, destinado a recompor lesão a direito subjetivo inadimplido, e a multa de ofício natureza punitiva imposta ao sujeito passivo inadimplente da obrigação tributária, que, por si só, colide com o princípio da igualdade existente entre os credores para a satisfação dos seus créditos no processo de liquidação extrajudicial.

A 1ª Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro julgou procedente em parte o lançamento, em decisão assim ementada:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercício: 2003

PROVISÕES. EXCLUSÕES DO LUCRO LÍQUIDO. ✓

Considera-se indedutível e indevida a exclusão do lucro líquido na determinação da base de cálculo da CSLL de valores correspondentes a provisões não dedutíveis na apuração do lucro real.

TRIBUTAÇÃO EM DUPLICIDADE. ERRO MATERIAL. EXONERAÇÃO DA PARCELA CORRESPONDENTE.

Uma vez constatado que o valor da provisão indedutível foi computada pelo autuante duas vezes na determinação da base de cálculo da CSLL, revela-se indevida a exigência fiscal em duplicidade.

COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. LIMITE DE 30%.

A partir do Ano-calendário de 1995, a redução da base de cálculo da contribuição social com saldos negativos de períodos-base anteriores está limitada a 30%.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E DE ILEGALIDADE DE NORMA.

Não cabe apreciação sobre a inconstitucionalidade e ilegalidade de norma argüida na esfera administrativa por extravasar os limites de competência do julgador administrativo.

MULTA DE OFÍCIO E JUROS. APLICAÇÃO.

A multa de ofício de 75% e os juros de mora são previstos em lei, devendo ser aplicados quando em decorrência de autuação com apuração de valor recolhido a menor a título de CSLL.

MULTA DE OFÍCIO. PESSOA JURÍDICA EM LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL.

A questão da reclamação de multa das empresas em processo de liquidação extrajudicial diz respeito à fase de execução, não cabendo ao julgador declará-la indevida quando configurados os pressupostos legais para sua imposição. (Conselho de Contribuintes - Acórdão 101-94.006, de 6 de novembro de 2002).

Foi interposto recurso de ofício.

Ciente da decisão em 03 de novembro de 2006 (fl. 325), a interessada ingressou com recurso em 04 de dezembro seguinte.

Na petição recursal, reedita as razões declinadas na impugnação, aduzindo que não pretende obter declaração de inconstitucionalidade de lei, mas o exame, em sentido amplo, do ato administrativo praticado pelo auditor fiscal.

É o relatório do que importa para decidir.



Voto

Conselheira Sandra Maria Faroni

Ambos os recursos atendem os pressupostos legais, devendo ser conhecidos.

Como se viu do relatório, a motivação apontada pela autoridade fiscal para lavrar o auto de infração foi a falta de adição ao lucro líquido, na apuração da base de cálculo da CSLL, do montante de R\$ 83.425.802,59, relativo à provisão para contingências fiscais (inedutível), e a não observância, na compensação de bases negativas de períodos anteriores, do limite de 30% do lucro líquido ajustado.

A decisão de primeira instância, julgando o lançamento procedente em parte, deu lugar a recurso de ofício e a recurso voluntário.

Recurso de Ofício:

O recurso de ofício foi interposto em razão de a decisão de primeira instância ter cancelado o item 1 do auto de infração, reduzindo a matéria tributável em R\$ 83.425.802,59.

Nesse ponto, merece ser confirmada a decisão *a quo*.

Realmente, no Termo de Verificação Fiscal a autoridade faz o seguinte demonstrativo da CSLL devida no ano-calendário de 2003:

	Declarado	Apurado
Lucro líquido do período-base	436.985.190,18	345.880.270,81
Adições	353.559.387,59	436.985.190,18
Exclusões	474.921.156,33	474.921.156,33
Base de cálculo antes das compensações	224.518.501,20	307.944.304,66
(-) Compensações de bases negativas	224.518.501,20	92.383.291,40
Base de cálculo após a compensação	0,00	215.561.013,26
CSLL Devida	0,00	19.400.491,19

O valor de R\$19.400.491,19 foi apurado a partir da como base de cálculo da CSLL determinada pela autoridade fiscal, no valor de R\$215.561.013,26, no qual já está considerada a adição da provisão ineditável. Todavia, o auto de infração consigna como CSLL devida o valor de R\$26.908.813, indicando que o montante de R\$ 83.425.802,59 foi adicionado em duplicidade.

Correta, pois, a decisão recorrida ao determinar a exclusão desse montante da matéria tributável.



Recurso Voluntário:

A discussão quanto à primeira infração (falta de adição da provisão para contingências fiscais) gira em torno da natureza dos valores tributos não pagos por estarem com sua exigibilidade suspensa.

O tema foi objeto de exaustivos debates na antiga Primeira Câmara do primeiro Conselho de Contribuintes. Permito-me reproduzir considerações que por mais de uma vez manifestei naquele colegiado.

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 o sociedade tenha crédito vencido contra entidades de direito público, inclusive empresas estatais, autarquias e sociedades de economia mista, em montante não inferior à quantia do imposto, taxa ou contribuição devida.

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

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

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

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

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

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

³ Conforme Alceu de C. Romeu, Celso Mendes, Paulo B. Carneiro, Roberto B. Piscitelli, *in* Contabilidade Tributária : Doutrina e Direito Contábeis, São Paulo, Atlas, 1985.

⁴ Conforme Ed Luiz Ferrari, *in* “Contabilidade Geral”.

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

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 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 devida pela administração e por seus advogados. Todavia, ainda assim, o fato deve ser descrito em nota explicativa. Alguns exemplos de contingências são:

(...)

b) autuações fiscais que possam resultar em obrigação para a empresa;

(...)

g) ações judiciais em andamento contra a companhia;

(...)”

Os tributos discutidos judicialmente representam obrigações fiscais que não têm data definida de pagamento e que apresentam certo grau de incerteza quanto à sua ocorrência, dependendo da decisão judicial final. Por conseguinte, os respectivos valores têm a natureza de provisão para riscos fiscais.

Ricardo Mariz de Oliveira, em trabalho intitulado “O Alcance e o Sentido Sistemático da 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:

JK

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

" (...)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 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 dívida lançada sobre o débito redunda 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 consequências tributárias a falta de rigor contábil em escriturá-los como despesas a pagar ou como provisão. Isso porque a legislação específica vinculou a dedutibilidade apenas à data da ocorrência do fato gerador. Até por isso não se exigia grande rigor técnico no título da conta utilizada para registro (tributo a pagar ou provisão).

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

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

Por isso a vasta jurisprudência deste Conselho no sentido de que, na vigência do DL 1.598/77, os tributos, mesmo com sua exigibilidade suspensa, eram dedutíveis no período-base de ocorrência do fato gerador. O fato de alguns acórdãos mencionarem que os tributos eram dedutíveis como custo ou despesa, mesmo que estivessem com sua exigibilidade suspensa 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 1.598/77, 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:
 - a. natureza: contas a pagar
 - b. IRPJ : indedutível > Lei 8.541/92, art. 7º, *caput*
 - c. CSLL: dedutível > DL 1.598/77, art. 16 c.c art. 2º da Lei 7.689/88.
2. Não pagamento por estar com a exigibilidade suspensa:
 - a. natureza: provisão
 - b. IRPJ : indedutível > Lei 8.541/92, art. 7º, § 1º
 - c. 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 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 nº 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.

Na vigência da **Lei 8.981/95**, a situação pode assim ser sintetizada:

1. Não pagamento por mera inadimplência:
 - a. natureza: contas a pagar
 - b. IRPJ : dedutível > Lei 8.981/95, art. 41, *caput*
 - c. CSLL: dedutível > DL 1.598/77, art. 16 c.c art. 2º da Lei 7.689/88.
2. Não pagamento por estar com a exigibilidade suspensa:
 - a. natureza: provisão
 - b. IRPJ : indedutível > Lei 8.981/95, art. 41, § 1º §
 - c. 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

Portanto, sem razão o Recorrente ao argumentar que a exigência carece de amparo legal.

As matérias levantadas em relação à segunda infração (não observância do limite legal para a compensação das bases negativas) não comportam discussão nessa instância, por serem objeto de súmula, de observância obrigatória pelo Conselho. De fato, o § 4º do art. 72 do regimento interno do CARF estabelece:

“§ 4º As súmulas aprovadas pelos Primeiro, Segundo e Terceiro Conselhos de Contribuintes são de adoção obrigatória pelos membros do CARF.”

As Súmulas 2 e 3 do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes tratam da apreciação sobre inconstitucionalidade da lei tributária e da limitação da compensação, com os seguintes enunciados:

Súmula 1º CC nº 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Súmula 1º CC nº 3: Para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro, a partir do ano-calendário de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento, tanto em razão da compensação de prejuízo, como em razão da compensação da base de cálculo negativa.

O fato de a empresa se encontrar em processo de liquidação não produz nenhum efeito quanto à aplicação do dispositivo legal que limita a compensação.

É fato que a jurisprudência do Conselho, na esteira do voto do brilhante Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, firmou-se no sentido de que a limitação não se aplica em caso de descontinuidade da empresa, na declaração de encerramento. Assim se manifestou o ex-conselheiro, no voto condutor do Acórdão 108-06.682

"De partida, afere-se que a norma nunca teve intenção de cercear direito à compensação. Daí inclusive, como bem lembrou Edson, tornar os prejuízos imprescritíveis para a compensação.

Essa certeza mais se concretiza quanto mais se busca o histórico da legislação quando em tramitação. No Diário Oficial do Congresso Nacional de 14 junho de 1995, a fls. 3270, consta a exposição de motivos da Medida Provisória nº 998/95, reedição das Medidas Provisórias 947/95 e 972/95 e convertida na Lei 9.065/95. Dela se pode destacar o seguinte excerto:

"Arts. 15 e 16 do Projeto: decorrem de Emenda do Relator, para restabelecer o direito à compensação de prejuízos, embora com as limitações impostas pela Medida Provisória nº 812194 (Lei 8.981195). Ocorre hoje vacatio legis em relação à matéria. A limitação de 30% garante uma parcela expressiva da arrecadação, sem retirar do contribuinte o direito de compensar, até integralmente, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo."

A expressão "sem retirar do contribuinte o direito de compensar" reforça o meu entendimento de que, em casos de descontinuidade da empresa, na declaração de encerramento cabe integral compensação dos prejuízos acumulados, sendo inaplicável a trava.

Todo o interesse protegido foi somente regular o fluxo de caixa do Governo, sem extirpar do contribuinte o direito à compensação de prejuízos. Qualquer hipótese na qual o efeito seja eliminar a compensação não estará abrangida pelo campo de incidência da norma de limitação.

No caso, por não se tratar de declaração de encerramento, descabe o afastamento da aplicação da limitação.

Quanto à cobrança dos juros de mora e da multa de ofício, endosso a decisão de primeira instância. A liquidação extrajudicial de instituição financeira não acarreta a suspensão da contagem dos juros moratórios. A letra “d”, do artigo 18 em questão se refere, tão-somente, a juros remuneratórios e não a juros moratórios.

A questão da reclamação de multa das empresas em processo de liquidação extrajudicial diz respeito à fase de execução. Tendo se configurado os pressupostos legais para imposição da multa por lançamento de ofício, não cabe ao julgador declará-la indevida.

Nego provimento a ambos os recursos


Sandra Maria Faroni - Relatora