



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA TURMA ESPECIAL**

Processo n° 10680.015676/2004-81
Recurso n° 152.034 Voluntário
Matéria CSLL - Ex(s): 2002
Acórdão n° 198-00.099
Sessão de 30 de janeiro de 2009
Recorrente BANCO BMG S.A
Recorrida 3ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

ANO-CALENDÁRIO: 2001

APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL - DEDUÇÃO DE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR DECISÃO JUDICIAL

A regra geral para a apuração de tributos é o regime de competência.

Na sistemática adotada pelo Código Tributário Nacional - CTN, o fato gerador é elemento não apenas necessário, mas também suficiente para o surgimento da obrigação tributária.

Assim, o tributo cujo exigibilidade está suspensa por decisão judicial configura obrigação no passivo da empresa e não mera provisão para riscos, restando prejudicada a aplicação da norma prevista no art. 13, I, da Lei 9.249/95.

Por outro lado, a extensão de normas de apuração do IRPJ para a CSLL (art. 57 da Lei 8.981/95) somente seria cabível para regras gerais, que envolvesse todas as receitas e todas as despesas, mas não para regra específica de diferimento na dedução de uma determinada despesa (com consequência certa no aumento de tributação), e que é prevista exclusivamente para o IRPJ, nos termos do caput do art. 42 da Lei 8.981/95.

Recurso Voluntário Provido.

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

ACORDAM os Membros da OITAVA TURMA ESPECIAL 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.


MÁRIO SÉRGIO FERNANDES BARROSO

Presidente


JOSÉ DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA
Relator

FORMALIZADO EM: 23 MAR 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOÃO FRANCISCO BIANCO E EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JÚNIOR.



Relatório

Trata-se de auto de infração de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, relativamente ao ano-calendário 2001, no valor total de R\$ 223.340,73.

Segundo a fiscalização, a contribuinte deixou de adicionar à base de cálculo da CSLL uma provisão indedutível, que foi constituída em razão de ação ajuizada contra a cobrança de contribuições para o INSS – mandado de segurança nº 2001.38.00.00.3090-0.

O Termo de Verificação Fiscal registra que o § 1º do art. 41 da Lei 8.981/95 considera não dedutíveis na apuração do Lucro Real os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, de acordo com o artigo 151 do CTN. Além disso, ressalta que o artigo 57 desta mesma Lei dispõe que se aplicam à CSLL as mesmas normas de apuração utilizadas para o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ.

E no intuito de reforçar o seu posicionamento, a fiscalização também fundamentou o auto de infração no artigo 13 da Lei 9.249/95, que veda a dedução de qualquer provisão, tanto para efeito de apuração do IRPJ, quanto da CSLL, com exceção daquelas que expressamente menciona.

Instaurado o contencioso, em sua impugnação a contribuinte centrou sua defesa no fato de o art. 41 da Lei 8.981/95 tratar apenas do Lucro Real, omitindo-se acerca da Base de Cálculo da CSLL. Além disso, também buscou demonstrar que os tributos com exigibilidade suspensa não representam provisão, mas sim efetiva despesa.

Por bem descrever os argumentos da impugnação, reproduzo parte do relatório constante da decisão de primeira instância (fls. 170 e 171):

“Tendo sido notificada do lançamento em 22 de dezembro de 2004, em 21 de janeiro de 2005 a autuada apresentou a impugnação às folhas 136 a 141. Os enunciados seguintes resumem o seu conteúdo.

- O autuante alega que foram constadas divergências entre os valores declarados e os escriturados, bem como que na apuração da base de cálculo da CSLL houve dedução de tributos com a exigibilidade suspensa. A tributação dos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa surgiu com a edição da Lei nº 8.541, de 1992, artigo 8º. Este artigo porém foi revogado pelo artigo 41 da Lei nº 8.981, de 1995, o qual dispõe que os tributos são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência, ressalvando que a regra não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do artigo 151 do Código Tributário Nacional – CTN, haja ou não depósito judicial. Note-se que o artigo 41 da Lei nº 8.981, de 1995, alude à apuração do lucro real.

- Outra norma citada pelo autuante é o artigo 13, inciso I, da Lei nº 9.249, de 1995. O tratamento dado por essa lei às provisões indedutíveis é diferente do dado pela Lei nº 8.981, de 1995, aos tributos com exigibilidade suspensa.

- Segundo José Luiz Bulhões Pedreira, as provisões distinguem-se das contas a pagar pela existência ou não da obrigação. Tratando-se de provisão, há registro contábil de obrigação que, embora ainda não existente, provavelmente ou possivelmente virá existir. Tratando-se de obrigação, há registro de exigibilidade já existente, embora seu vencimento venha ocorrer no futuro. Se a empresa determina seu lucro de acordo com o regime econômico, deve registrar em cada período todas as obrigações nascidas de modo incondicional, cujo montante é determinado, ou determinável, com aproximação razoável. Não será a inexigibilidade temporária e revogável do crédito tributário que definirá a condição de provisão ou de efetiva despesa, mas sim a existência da obrigação, seu conhecimento por parte da entidade e a precisão de seu valor.

- Considerando os conceitos contábeis de provisão e de obrigação a pagar, e o fato de que a regra restritiva do artigo 13 da Lei nº 9.249, de 1995, tem como objetivo evitar a dedução das provisões de caráter temporário, tais como a provisão para ajuste de investimentos pelo valor de mercado e demais provisões que representem ajustes ou que não se enquadrem como despesa efetiva, as despesas registradas para fazer face às obrigações tributárias constituídas, mas com a exigibilidade suspensa por fato superveniente, podem ser dedutíveis na base de cálculo da CSLL. A 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo entendeu que não se caracteriza como provisão o tributo ou contribuição não pago em razão de estar com a exigibilidade suspensa. Em abono da afirmação, cita-se ementa de acórdão atribuído à autoridade julgadora citada.

- Verifica-se incoerência entre o entendimento da autoridade fiscal de que a Lei nº 9.249, de 1995, diz respeito a provisões dos tributos com exigibilidade suspensa, e a intenção do legislador ao estabelecer norma sobre tributação dos tributos com exigibilidade suspensa. Dever-se-ia, então, propor a revogação da Lei nº 8.981, de 1995, pondo fim à dúvida sobre o assunto."

A DRJ Belo Horizonte/MG, em 27/07/2005, por meio do acórdão 9051 (fls. 169 a 175), indeferiu a solicitação da contribuinte, expressando suas conclusões por meio da seguinte ementa:

"Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001

Ementa: APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL – PROVISÕES INDEDUTÍVEIS – No concernente às provisões indedutíveis na apuração da base tributável, aplicam-se à CSLL as mesmas regras válidas para o IRPJ.

Lançamento Procedente"

É importante destacar alguns dos fundamentos desta decisão.

Segundo a DRJ, ainda que se admita que a norma contida no artigo 41 da Lei 8.981/95 esteja restrita à esfera do IRPJ, o artigo 13 da Lei nº 9.249/95 leva à conclusão

categórica de que é indedutível a contrapartida da provisão constituída para registrar as contribuições previdenciárias não recolhidas e discutidas na Justiça.

Além disso, não haveria qualquer incompatibilidade entre os dois dispositivos citados. O artigo 41 da Lei nº 8.541/1995 já considerava como indedutíveis os tributos com exigibilidade suspensa. E o artigo 13 da Lei 9.249/1995 apenas veio introduzir regra mais abrangente, concernente às provisões em geral, regra esta que, em vez de contradizer, corrobora o já determinado pela disposição anterior.

A decisão de primeira instância também registra a existência de duas espécies de provisão, para encargos e para riscos. As primeiras constituíam-se para o registro de despesas já incorridas mas ainda por pagar, tais como a provisão para o pagamento do imposto de renda, de dividendos, de férias, de décimo-terceiro salário, etc. Tais provisões diriam respeito a fatos consumados.

Já a segunda espécie de provisão seria constituída para registrar perdas futuras e incertas da empresa, mas com alta probabilidade de ocorrerem, seja pelo surgimento ou reconhecimento posterior de obrigações, seja em decorrências de desvalorização esperada de bens ou direitos integrantes do ativo. Estariam, portanto, relacionadas a certas contingências, probabilidades.

Assim, não haveria dúvida de que os tributos e contribuições não recolhidos pelo contribuinte em virtude de estarem sob questionamento judicial não constituem despesas efetivamente incorridas. Enquanto transcorre a ação em juízo, eles não passariam de meras probabilidades de perdas ou gastos.

A partir destas considerações, concluiu a DRJ que a conta onde se registram as obrigações tributárias com exigibilidade suspensa não poderia enquadrar-se senão como provisão de risco ou de contingência, que é indedutível tanto para a apuração do IRPJ, quanto da CSLL.

Inconformada com essa decisão, da qual tomou ciência em 16/12/2005, a contribuinte apresentou em 17/01/2006 o recurso voluntário de fls. 179 a 192, onde reitera as alegações de sua primeira defesa, acrescentando ainda os seguintes argumentos contra a aplicação do art. 13 da Lei 9.249/95:

- o fato de discutir o tributo em juízo não lhe retira a característica de contas a pagar;
- o fato de o crédito não ser exigível em função de uma condição de suspensão de exigibilidade não significa dizer que o débito não é certo;
- aos olhos do legislador, a dívida existe, e é determinável a partir da base de cálculo em montante exato. Assim, o tributo é devido, mas só não é exigível por força de medida judicial;
- tanto é assim que, modificada a decisão favorável ao contribuinte, a SRF exige juros de mora sobre a obrigação durante todo o período em que o tributo esteve com a exigibilidade suspensa;

- se fossem provisões não haveria que se falar em valor devido até a cassação da liminar ou modificação da sentença concessiva da segurança;

- mas a própria SRF entende que desde a ocorrência do fato gerador, o passivo registrado representa uma obrigação, tanto que o considera vencido desde lá;

- o valor principal do tributo é devido a partir do momento em que se verificou a ocorrência do fato gerador. Neste ato, surgiu para a União o direito de receber o crédito tributário e, do mesmo modo, a clara obrigação do contribuinte para com o fisco;

- o recolhimento do tributo é situação independente. Este poderá ser efetuado de imediato ou posteriormente, acrescido dos encargos devidos, já se tendo por certo que há dívida incorrida e obrigação de quitar o crédito tributário, mesmo que o contribuinte opte por discutir judicialmente a questão;

- não é a inexigibilidade temporária e revogável do crédito tributário que define a condição de provisão ou de efetiva despesa, mas sim a existência da obrigação por força de lei, seu reconhecimento por parte do contribuinte (e das autoridades fazendárias) e a precisão de seu valor;

- existe, no caso, a precisa definição legal do fato gerador, da base de cálculo, da alíquota aplicável e do vencimento da obrigação. Logo, tem-se um valor devido cujo pagamento está suspenso por força judicial;

- se o mencionado art. 13 (que se aplica para fins da CSLL e do IRPJ) fosse aplicável às obrigações com tributos suspensos, não haveria necessidade de ter sido instituído o art. 41 da Lei nº 8.981/95 para justificar a adição destes valores na base de cálculo do IRPJ;

- assim, os tributos com a exigibilidade suspensa não representam provisões, mas sim obrigações a pagar, ficando afastada sua indedutibilidade com fundamento no art. 13, inciso I, da Lei 9.249/95.

Quanto ao art. 41 da Lei 8.981/95, também usado como fundamento para a autuação, a recorrente acrescenta:

- a norma do art. 41 encontra-se na Subseção I da Lei 8.981/95 - Das alterações na apuração do lucro real, e não abrange a CSLL;

- de acordo com o inciso I do art. 150 da Constituição, os tributos somente podem ser exigidos por lei; E o § 1º do art. 97 do CTN equipara à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso;

- tanto para fins da CSLL, quanto do IRPJ, somente a lei pode prever quais os ajustes ao lucro líquido serão exigidos, sendo, inclusive, vedada a determinação da base de cálculo através de interpretação que utilize analogia para aplicar disposições de outros tributos semelhantes;

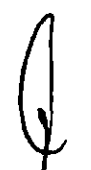
- embora o IRPJ e a CSLL sejam calculados sobre o lucro, a disciplina jurídica de sua base de cálculo é diferente. Nesse sentido, o próprio artigo 13 da Lei 9.249/95, ao

restringir a dedutibilidade das provisões, não deixou de mencionar que estas restrições se aplicariam ao lucro real e à base de cálculo da CSLL;

- desse modo, a regra específica de indedutibilidade dos tributos com a exigibilidade suspensa contida no art. 41, § 1º, da Lei 8.981/95 não se aplica à CSLL.

Ao final, solicita a recorrente seja julgado totalmente improcedente o lançamento.

Este é o Relatório.



Voto

Conselheiro JOSÉ DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA, Relator

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para a sua admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Pelo relatório, percebe-se que a controvérsia está focada nos dispositivos legais abaixo:

Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995

“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 nº 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, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 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;”

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

“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.

.....

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)”

Seguindo os passos em que o contencioso vem se desenvolvendo, a primeira questão a decidir é se os tributos com exigibilidade suspensa por força de medida judicial configuram ou não provisão para efeito de aplicação do art. 13, I, da Lei 9.249/95.

Como destacado na decisão de primeira instância, há duas espécies de provisão, as “provisões para encargos” e as “provisões para riscos”. Enquanto as primeiras estão relacionadas a “despesas”, representando “contas a pagar”, a outra espécie serve para o registro de perdas futuras e incertas, mas com alta probabilidade de ocorrerem.

É importante ressaltar que embora a terminologia aproxime contabilmente estes dois tipos de “provisão”, na medida em que são designadas como espécie de um mesmo gênero, do ponto de vista jurídico estas figuras possuem natureza bastante diversa.

De fato, se de um lado há vínculo jurídico prévio, e que motiva a constituição da provisão de contas a pagar, do outro não há ainda nenhum fato jurídico ou relação jurídica, e só isso bastaria para evidenciar a fundamental diferença aqui mencionada.

Exatamente por isso, não considero correto o entendimento do órgão julgador de primeira instância, no sentido de que os dispositivos acima transcritos tratam de objetos com mesma natureza jurídica, e que a diferença seria apenas a maior abrangência do art. 13 da Lei 9.249/95 em relação ao art. 41 da Lei 8.981/95.

Penso que o art. 41 da Lei 8.981/95, ao tratar do regime para o reconhecimento das despesas com tributos (competência ou caixa), traz consigo um pressuposto jurídico já constituído, que é a obrigação tributária. Obrigação que está registrada nas contas de provisão para “IR a pagar”, “CSLL a pagar”, “COFINS a pagar”, “INSS a pagar”, etc.

O próprio debate acerca do regime de reconhecimento de receitas ou despesas só adquire sentido diante de situações jurídicas previamente constituídas (direitos ou obrigações). Ou seja, a definição sobre o momento em que um determinado fato será reconhecido como receita ou como despesa, para fins de apuração de tributo, pressupõe que o conteúdo deste fato configura uma destas duas categorias.

Quanto às provisões tratadas no art. 13, I, da Lei 9.249/95, designadas pela expressão “qualquer provisão”, ao contrário, a abordagem diz respeito à sua própria dedutibilidade, em função de sua natureza e conteúdo, e não ao momento em que ela (a dedução) deverá ocorrer.

Tanto é assim, que o art. 13 da Lei 9.249/95 não trata de regimes de competência ou caixa. Ele cuida apenas das possibilidades de dedução para efeito de apuração do IRPJ e da CSLL.

E por esse dispositivo, as provisões indedutíveis de seu inciso I serão sempre indedutíveis. Aliás, podem até se tornar dedutíveis, quando ocorrida a perda. Mas nesse caso já estaremos tratando de uma efetiva despesa, que pode ser contabilizada em conta de “provisão para encargo”, e não mais de uma “provisão para risco”. A consumação da perda configura um novo fato jurídico, e este sim é que poderá representar uma dedução.

Antes disso, porém, o “risco” representa apenas uma “probabilidade”, ainda que seja uma grande probabilidade, não estando constituída ainda a situação jurídica para a qual esse risco aponta (perda de ativo ou aumento de passivo – obrigações a pagar). Com efeito, o fato jurídico confirmador da contingência ocorrerá somente em momento posterior.

9

A questão, portanto, é saber se os tributos com exigibilidade suspensa configuram uma situação jurídica existente ou uma mera probabilidade de perda patrimonial futura.

Para esse exame, trago à baila a construção que trata dos graus de eficácia da relação jurídica, desenvolvida por Alfredo Augusto Becker, baseado na teoria da tripartição vertical de eficácia das relações jurídicas de Pontes de Miranda:

“O conteúdo da relação jurídica será melhor compreendido se, antes, se tiver bem esclarecido a distinção entre energia inclusa dentro da regra jurídica e a coercibilidade da eficácia jurídica; a distinção entre infalibilidade da incidência da regra jurídica e respeitabilidade da eficácia jurídica; a distinção entre coercibilidade e coação e sanção.

Somente depois de ser irradiada a relação jurídica é que pode existir o seu conteúdo: direito e correlativo dever, pretensão e correlativa obrigação, coação e correlativa sujeição. Sem a prévia existência da relação jurídica não há, no seu pólo ativo: nem direito, nem pretensão, nem coação; não há no seu pólo passivo: nem dever, nem obrigação, nem sujeição.

.....

Não pode surgir relação jurídica sem que, no seu pólo positivo, haja o direito e, no seu pólo negativo, o correlativo dever. Entretanto, pode existir direito sem pretensão, mas não pode existir pretensão sem direito. Pode haver dever sem obrigação, mas não esta sem aquela. E finalmente pode haver pretensão sem coação, mas não esta sem aquela.

.....

A relação jurídica, porque é relação, vincula (liga) o sujeito ativo e o sujeito passivo; e porque é jurídica, este vínculo é uma ligação jurídica e a juridicidade desta ligação (relação) consiste precisamente no seguinte: a pessoa situada no pólo positivo da ligação (relação) tem o direito à prestação e a pessoa jurídica no pólo negativo desta mesma ligação (relação) tem o dever de prestá-la. Este é o conteúdo jurídico mínimo da relação jurídica; com este conteúdo mínimo, já é existente a relação jurídica.

Da incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência pode irradiar-se uma eficácia jurídica (efeitos jurídicos) mínima, média ou máxima; noutras palavras, a relação jurídica pode ser de conteúdo mínimo (direito e dever), ou de conteúdo médio (direito, pretensão e dever, obrigação) ou de conteúdo máximo (direito, pretensão, coação e dever, obrigação, sujeição.” (Alfredo Augusto Becker, Teoria Geral do Direito Tributário, 3a ed., São Paulo: Lejus, 2002, pp. 343/345)

Na linha do pensamento acima exposto, considero que a suspensão de exigibilidade por força de medida judicial não compromete a existência do vínculo jurídico, e tampouco modifica a sua natureza. O problema da exigibilidade se situa precisamente no plano da eficácia e não no plano da existência da relação jurídica.

Realmente, a ocorrência do fato gerador dá origem a um inegável vínculo jurídico, que é a própria obrigação tributária. Isto porque na sistemática adotada pelo Código Tributário Nacional - CTN, o fato gerador é elemento não apenas necessário, mas também suficiente para o surgimento da obrigação tributária, que só será desconstituída (deixará de ser como tal), nos casos de demanda judicial, com o trânsito em julgado da decisão proferida pelo judiciário, conforme prevê o art. 156, X, do CTN.

Assim, a obrigação “é”, mas pode deixar de ser, enquanto que no caso das provisões para riscos a lógica é o contrário: o risco ainda “não é” (perda, despesa, obrigação, etc.), mas pode vir a ser.

Portanto, tem razão a contribuinte quando afirma que o tributo suspenso configura efetiva obrigação tributária e não mera provisão para riscos, na medida em que ele possui base material (fato gerador), valor definido (base de cálculo e alíquota) e data de vencimento.

Não tenho nem mesmo dúvida de que se trata de uma obrigação vencida, o que, inclusive, muito reforça a sua existência.

Nesse sentido, vale ressaltar que, no caso de subsistir a obrigação, os juros incidem desde a data prevista na lei como sendo o vencimento do tributo, abrangendo inclusive todo o período do processo judicial. E os juros só podem incidir assim, na medida em que se admita que a dívida existia desde àquele primeiro momento.

Deste modo, entendo, diferentemente do órgão julgador de primeira instância, que os tributos com exigibilidade suspensa por medida judicial não configuram provisões para riscos, restando prejudicada a aplicação da norma prevista no art. 13, I, da Lei 9.249/95.

Via de conseqüência, a indedutibilidade provisória de uma despesa (que está justificada por uma obrigação existente), só pode ser determinada por dispositivo legal do tipo do art. 41 da Lei 8.981/95, ou seja, por dispositivo que trabalha com os clássicos regimes de reconhecimento de receitas e despesas – competência e caixa.

Como visto, as matérias destes dois dispositivos são distintas entre si. Assim, considerando que o art. 13 da Lei 9.249/95 não abrange o art. 41 da Lei 8.981/95, cabe então verificar se o caso em exame se subsume a este outro dispositivo, ainda não analisado.

Do contrário, se um estivesse abrangido pelo outro, esta análise não seria necessária, posto que a exclusão do maior também implicaria na exclusão do menor. Mas não é esse o caso.

A transcrição no início deste voto evidencia que o artigo 41 da Lei 8.981/95 emprega, como regra geral, o regime de competência para a dedução das despesas com obrigações tributárias, mas utiliza o regime de caixa no caso dos tributos com exigibilidade suspensa por mandado de segurança (dentre outros), diferindo a dedução para o momento em que ocorrer o efetivo pagamento destes tributos.

De outro lado, pelo teor do item 6 da intimação fiscal nº 003, de 13/10/2004 (fl. 25), e da resposta apresentada pela contribuinte em 03/11/2004 (fls 45), percebe-se que a contribuinte realizou a adição do valor dos tributos com exigibilidade suspensa ao Lucro Real, diferindo a dedução destes na apuração do IRPJ. Entretanto, considerou que tal determinação,

segundo o estabelecido no art. 41 da Lei 8.981/1995, abrangia apenas a base de cálculo do IRPJ, ou seja o Lucro Real, havendo ausência/omissão desta mesma regra em relação à CSLL.

Realmente, o caput do art. 41 da Lei 8.981/95 faz menção expressa ao lucro real, que é a base de cálculo para o IRPJ: “Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real,.....”.

E não há qualquer dúvida de que as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL sempre são tratadas individualmente. Ou seja, as adições e exclusões para a apuração do IRPJ não se aplicam à CSLL, a menos que haja determinação legal expressa para isso (vide art. 2º da lei 8.034/1990).

São elaboradas separadamente não apenas as normas definidoras de base de cálculo, mas também as referentes à compensação de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa (artigos 42 e 58 da Lei 8.981/95, e artigos 15 e 16 da lei 9.065/95), ao lucro inflacionário (art. 3º da Lei 8.200/91), etc. Até porque são dois tributos distintos, e, em atendimento ao princípio da legalidade tributária, cada um necessita de sua própria matriz de incidência, vedado o uso de analogia para exigir tributo não previsto em lei (§ 1º do art. 108 do CTN).

Assim, pelo caput do art. 41, a regra de seu inciso I estaria restrita ao IRPJ, não alcançando a CSLL, como alega a recorrente.

Contudo, há que se analisar ainda o art. 57 da Lei 8.981/95, dispositivo que foi pouco debatido ao longo de todo este contencioso.

Segundo o seu texto, conforme transcrição no início deste voto, aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas pela própria lei 8.981/95.

Percebe-se que o próprio dispositivo resguarda a individualidade da base de cálculo da CSLL, na medida em que a mantém conforme a legislação em vigor. Ou seja, claro está que o dispositivo não pretendeu fazer coincidir a base de cálculo da CSLL com a base de cálculo do IRPJ.

Mesmo assim, subsiste uma dúvida quanto à expressão “aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração”.

Isto porque o que se debate aqui é a opção do legislador entre os regimes de competência ou de caixa para a dedução de despesas com obrigações tributárias, e a adoção de um destes regimes pode ser perfeitamente entendida como “norma de apuração”, mantendo-se ainda a necessária individualidade da base de cálculo.

Nessa linha de pensamento, a referida norma estaria tratando apenas do momento de reconhecimento de receitas ou despesas, não interferindo, todavia, na definição do conteúdo material da base de cálculo. Aliás, normalmente, o regime de apuração da CSLL (competência ou caixa) segue o do IRPJ.

Todavia, entendo que essa interpretação é cabível apenas para uma regra geral de apuração, que envolva todas as receitas e todas as despesas. Mas o caso sob exame envolve uma regra específica de diferimento para a dedução de uma determinada despesa (com

conseqüência certa de aumento de tributação), hipótese que, a meu ver, não se enquadra na regra do art. 57 da Lei 8.981/95.

Assim, afastada a regra do art. 57 da Lei 8.981/95, não há como negar que o inciso I do art. 41 desta mesma lei só é aplicável ao IRPJ, não alcançando a CSLL.

Deste modo, na apuração da CSLL, a despesa referente a tributos com exigibilidade suspensa por força de medida judicial é dedutível pela regra geral de apuração de tributos, que é o regime de competência, conforme, inclusive, indica o inciso II do art. 116 do CTN:

“Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I -

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.”

Posteriormente, com o trânsito em julgado da decisão judicial que dispensou o contribuinte do recolhimento de tributo que já foi deduzido como despesa, cabe a este recuperar essa despesa, baixando a dívida que estava registrada em seu passivo contra uma conta de receita, que será oferecida à tributação da CSLL.

Nesse sentido, observo pelo sítio do Tribunal Regional Federal da 1ª Região / Seção Judiciária de Minas Gerais, que a decisão proferida no mandado de segurança nº 2001.38.00.00.3090-0 transitou em julgado em 30/11/2006, conforme registro feito em 19/01/2007.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 30 de janeiro de 2009.


JOSÉ DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA