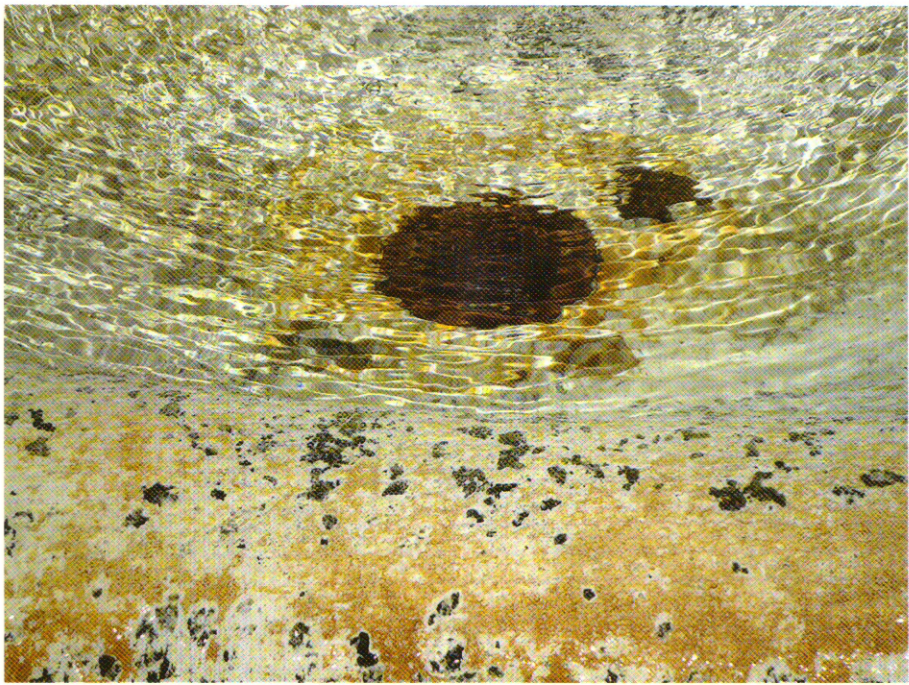


ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



182

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

182

(NOVEMBRO - 2010)

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Impressão
Yangraf

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões

Duílio Ramos

é o autor da fotografia reproduzida em
destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br

canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da

Revista Dialética de Direito Tributário.

Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.

Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (0xx11) 5084-4544

www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Gabriel Lacerda Troianelli e Vivian Casanova - Declaração de compensação como causa interruptiva do prazo prescricional para repetição do indébito

1. Introdução. 2. A inaplicabilidade da decisão do EREsp às compensações submetidas ao regime previsto no artigo 74, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/96. 3. O prazo para o ajuizamento de ação de repetição de indébito a partir da decisão administrativa definitiva que não homologue a compensação. 4. A aplicabilidade do prazo acima tratado aos pedidos de compensação convertidos em declaração de compensação por força do parágrafo 4º do artigo 74 da Lei nº 9.430/96. 5. Possível solução a ser adotada enquanto não decidida a matéria pelo Superior Tribunal de Justiça. 6. Conclusão.

7

Hugo de Brito Machado - O lucro como base de cálculo do IRPJ e da CSLL e os tributos com exigibilidade suspensa

1. Introdução. 2. O âmbito constitucional do tributo. 3. Dedutibilidade dos tributos. 4. O regime da dedução e a suspensão da exigibilidade. 5. Conclusões.

21

Igor Mauler Santiago - Não incidência de ICMS sobre a demanda contratada de potência: aspectos constitucionais

1. Introdução. 2. Os conceitos de energia e de potência (demanda). Não incidência do ICMS sobre a demanda reservada de potência. 3. Conclusões.

30

Luís Eduardo Schoueri - Preços de transferência, medidas provisórias e princípio da anterioridade

I. Introdução. II. Dispositivos constitucionais relevantes. III. Medidas Provisórias nºs 472, 476 e 478. IV. Situação em 31 de dezembro de 2009. V. Situação no ano-base de 2010: fatos jurídicos tributários ocorridos durante o transcurso do prazo constitucional de 120 dias para apreciação das medidas provisórias. VI. Situação no ano-base de 2010: fatos jurídicos tributários ocorridos após o transcurso do prazo constitucional de 120 dias para apreciação das Medidas Provisórias. Em especial: possível situação em 31 de dezembro de 2010. VII. Conclusão.

40

Marcelo Fróes Del Fiorentino - Análise da minirreforma tributária ocorrida no âmbito da legislação tributária federal pela Lei nº 12.249/10

I - Introdução (e delimitação) do tema. II - Principais alterações introduzidas pela Lei nº 12.249/10. III - Conclusão.

57

Marcos de Aguiar Villas-Bôas e Rodrigo César de Oliveira Marinho - A responsabilidade tributária prevista no art. 133 do CTN

1. Introdução. 2. Diretrizes para a interpretação do art. 133 do CTN. 3. A interpretação do art. 133 do CTN conforme a CF/88. 4. A finalidade da norma construída a partir do art. 133 do CTN. 5. Delimitação da hipótese de incidência do art. 133 do CTN. 6. Conclusões.

71

Marcus Abraham - A compensação de precatórios com créditos da Fazenda Pública na Emenda Constitucional nº 62/2009

I - Introdução. II - A compensação dos precatórios e o devido processo legal. III - A compensação de precatórios com dívidas não inscritas. IV - A compensação de precatórios com dívidas parceladas. V - A compensação com precatórios alimentares. VI - Conclusão.

86

Maurício Sirihal Werkema - Dedutibilidade das despesas relacionadas com o cumprimento de termos de ajustamento de conduta e de compensações ambientais

1. A Constituição e o direito difuso ao bem jurídico ambiental. 2. Mecanismos de proteção do bem jurídico ambiental: termo de ajustamento de conduta e compensação ambiental. 3. A política tributária como instrumento de obtenção de um meio ambiente ecologicamente equilibrado. 4. O princípio da capacidade contributiva e a dedutibilidade das despesas para cálculo do Imposto de Renda das empresas. 5. Síntese conclusiva.

94

O Lucro como Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL e os Tributos com Exigibilidade Suspensa

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Enquanto juristas os mais autorizados preconizam na teoria, com toda razão, a prevalência do denominado *Direito por regras* pelo denominado *Direito por princípios*, o que se vê na prática é o enorme crescimento da quantidade de regras, cada vez mais casuísticas. E essa inflação legislativa torna cada vez mais difícil o conhecimento que devemos ter das regras jurídicas vigentes.

Além do casuísmo legislativo, temos também o casuísmo doutrinário. A doutrina que, a partir de interpretação baseada apenas no elemento literal, formula ou admite distinções inteiramente incompatíveis com os elementos sistêmico e teleológico. Doutrina do casuísmo, da qual resulta o aumento cada vez maior da dificuldade enfrentada pelos operadores do Direito.

Esse casuísmo, infelizmente, degrada o Direito enquanto instrumento de regulação da relação tributária, em detrimento do interesse tanto do contribuinte como da Fazenda Pública. Assim é que algumas questões de solução relativamente simples acabaram se tornando pontos de intermináveis atritos entre o contribuinte e o Fisco, como acontece, por exemplo, com a questão da dedutibilidade de certos custos e despesas na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

No tema da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, aliás, a dificuldade tem sido aumentada de forma significativa pelo casuísmo, como se vê da legislação específica e da doutrina que a esta se reporta. Guilherme Cezaroti o demonstra em artigo recente, no qual examina manifestação da Administração Tributária a respeito da dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa.¹ Na abordagem desse tema, aliás, merecem especial atenção a técnica contábil e a compreensão adequada dos denominados *regime de caixa* e *regime de competência*.



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular de Direito Tributário da UFC e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

¹ “A Dedutibilidade dos Créditos Tributários com Exigibilidade Suspensa por Parcelamento, Liminar em Medida Cautelar e Tutela Antecipada em Ação Ordinária e a Solução de Consulta nº 29 da Receita Federal do Brasil”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 180, Dialética, São Paulo, setembro de 2010, pp. 70/81.

Já estudamos o assunto no artigo “Dedutibilidade de Tributos com Exigibilidade de Suspensa”,² no qual sustentamos a inconstitucionalidade do art. 8º da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, segundo o qual eram consideradas como redução indevida do lucro real as importâncias contabilizadas como custo ou despesa, relativas a tributos com exigibilidade suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, com ou sem depósito em garantia.

No presente estudo examinaremos dispositivos legais pertinentes à questão da dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa, considerando as limitações estabelecidas e que estão a carecer de adequada interpretação. Começaremos estudando o que temos denominado âmbito constitucional do tributo; em seguida, vamos examinar a natureza dos tributos como despesa e os regimes *de caixa* e *de competência*, para depois examinarmos a interpretação dos dispositivos da legislação tributária que tratam do assunto. Destacaremos o exame dos efeitos da dedução dos tributos pelo *regime de competência* e pelo *regime de caixa*, e essa mesma dedução em se tratando de tributos com exigibilidade suspensa para, a final, firmarmos as nossas conclusões.

2. O Âmbito Constitucional do Tributo

2.1. Atribuição de competência como limitação

A atribuição constitucional de competência tributária constitui uma limitação da competência tributária. Com essa atribuição de competência, a Constituição delimita os fatos sobre os quais a pessoa jurídica de Direito Público interno pode instituir tributo, fazendo, desta forma, a partilha do poder de tributar. Sobre o tema já escrevemos:

“Ao formular a partilha do poder de tributar, a Constituição Federal estabelece uma área factual dentro da qual o legislador ordinário, da União, dos Estados e dos Municípios, pode instituir os impostos respectivos. Estabelece, deste modo, o que temos denominado o *âmbito constitucional do tributo*.”³

Assim, quando examinamos a questão de saber se determinado imposto é devido, ou não, devemos ter sempre presente essa delimitação, para que possamos saber se a situação de fato concretizada efetivamente fez nascer, ou não, a obrigação tributária, e assim sabermos se a pretensão arrecadatória tem, ou não, fundamento jurídico.

Essa mesma questão se coloca quando examinamos a determinação do montante do imposto, pois os critérios utilizados para esse fim devem estar abrangidos pelo âmbito constitucional de incidência do imposto, sem o que a entidade tributante poderia arrecadar tributo além de sua competência. Assim, no exame da questão de saber se determinado custo ou despesa é ou não dedutível na apuração do lucro, é relevante examinarmos o âmbito constitucional dos tributos que sobre o mesmo são calculados.

² Revista Dialética de Direito Tributário nº 3, Dialética, São Paulo, dezembro de 1995, pp. 41/52.

³ “Dedutibilidade de Tributos com Exigibilidade Suspensa”, Revista Dialética de Direito Tributário nº 3, Dialética, São Paulo, dezembro de 1995, p. 42.

2.2. O âmbito constitucional do imposto de renda

Estabelece a Constituição Federal que compete à União instituir imposto sobre *renda e proventos de qualquer natureza*.⁴ E assim delimitou o âmbito constitucional de incidência do denominado e conhecido imposto de renda.

Relevante, portanto, é sabermos o que se deve entender pela expressão *renda e proventos de qualquer natureza*, para que se possa saber se os dispositivos da legislação do imposto de renda que cuidam dos critérios para a apuração da ocorrência da renda tributável são compatíveis, ou não, com essa delimitação constitucional.

Cabe à lei complementar estabelecer limitações constitucionais ao poder de tributar,⁵ e, ainda, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre, entre outros assuntos, a definição dos fatos geradores e bases de cálculo dos impostos que estão discriminados na Constituição.⁶ E o Código Tributário Nacional define *renda e proventos de qualquer natureza* como *acréscimo patrimonial*,⁷ afastando, assim, quaisquer cogitações em torno de outros significados que a expressão possa ter.

Sabermos que o imposto de renda deve incidir sobre *acréscimo patrimonial* é, portanto, da maior relevância para que se possa saber da validade, ou invalidade, de dispositivos legais que cuidam da apuração da base de cálculo desse imposto. E para que, diante da possibilidade de mais de uma interpretação desses dispositivos legais, possamos escolher aquela interpretação que o faça compatível com a Constituição.

2.3. O âmbito constitucional da CSLL

Estabelece também a Constituição Federal que entre as fontes de financiamento da seguridade social estão as contribuições, entre as quais a incidente sobre *o lucro*.⁸ Assim, em se tratando da questão de saber se são válidos os critérios que a legislação estabelece para a apuração do montante dessa contribuição, é da maior relevância saber o que devemos entender pela palavra *lucro*.

Em se tratando da contribuição sobre o lucro líquido, os critérios de determinação do lucro são, em regra, os mesmos destinados à apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas que optam pela tributação com base no lucro real. Assim, a questão que examinamos neste estudo, relativa à dedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa, é a mesma, tanto no que diz respeito ao referido imposto como no que diz respeito à citada contribuição.

3. Dedutibilidade dos Tributos

3.1. O tributo como despesa

O tributo devido como decorrência da atividade econômica desenvolvida pela empresa é, indiscutivelmente, uma despesa. Com exceção do imposto de renda, que pode ser considerado uma parcela desta, todos os demais tributos constituem despesas mais do que necessárias, porque na verdade são obrigatórias.

⁴ Constituição Federal de 1988, art. 153, inciso III.

⁵ Constituição Federal de 1988, art. 146, inciso II.

⁶ Constituição Federal de 1988, art. 146, inciso III, alínea "a".

⁷ Código Tributário Nacional, art. 43.

⁸ Constituição Federal de 1988, art. 195, inciso I, alínea "c".

É irrelevante, em princípio, ter havido ou não o pagamento. O tributo é despesa desde que é devido. Se ainda não foi pago, mas já é devido, o valor correspondente deve ser contabilizado a débito da correspondente conta de despesa e a crédito da correspondente conta de obrigações a pagar. Em outras palavras, deve ser feita a correspondente provisão, que implica ser o valor correspondente considerado na apuração do resultado.

A questão que pode ser colocada não diz respeito à dedutibilidade do tributo na apuração do lucro real, mas apenas ao regime em que essa dedutibilidade pode ser posta pela lei, se o regime de competência ou o regime de caixa.

3.2. *Regime de competência e regime de caixa*

Sobre o assunto já escrevemos:

“Denomina-se *regime de competência*, ou econômico, o critério de apuração do lucro tributável que toma em consideração as despesas e as receitas tendo em vista os fatos a que correspondem, no período em que tais fatos acontecem. O *regime de caixa*, por seu turno, é o critério de apuração do lucro tributável que toma em consideração as receitas e as despesas tendo em vista os efetivos pagamentos e recebimentos.”⁹

Assim, coloca-se a questão de saber se o valor correspondente aos tributos deve ser considerado na apuração do resultado, base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, no período em que se tornaram devidos, ou no período em que foram pagos. E ainda, se adotado o regime de caixa, a questão de saber se tendo havido depósito do valor do tributo cuja cobrança o contribuinte considera indevida, esse depósito pode, ou não, ser considerado como pagamento.

Em qualquer caso tem-se como ponto pacífico a dedutibilidade do valor dos tributos. O que se questiona é apenas o momento ou período de apuração no qual deve ocorrer a dedução, ou consideração do valor do tributo na apuração da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL.

3.3. *O art. 8º da Lei nº 8.541/92*

Com o propósito de desestimular o questionamento dos tributos, que as autoridades da Administração Tributária denominaram *defensismo jurídico*, o art. 8º da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, estabeleceu:

“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 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.”

Essa regra, interpretada de conformidade com a Constituição e o Código Tributário Nacional, vale dizer, tendo-se em vista o âmbito constitucional dos tributos, há de ser entendida no sentido de que as quantias relativas a tributos cuja exigibilidade esteja suspensa só poderiam ser consideradas na apuração do lucro pelo *regime*

⁹ “Dedutibilidade de Tributos com Exigibilidade Suspensa”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 3, Dialética, São Paulo, dezembro de 1995, p. 46.

de caixa. Em outras palavras, essa regra não diz que os tributos que tenham exigibilidade suspensa deixam de ser dedutíveis. Diz, isto sim, que a dedutibilidade do valor dos tributos com exigibilidade suspensa depende do correspondente pagamento.

Ao menos em relação à suspensão da exigibilidade pelo parcelamento, Guilherme Cezaroti parece adotar esse entendimento, asseverando que:

“De outra forma, ter-se-ia situação em que há despesa efetiva e necessária com o pagamento de parcela de tributo sem a possibilidade da correspondente dedução.”¹⁰

Na verdade, o que se pode questionar, em face da suspensão da exigibilidade de um tributo, é se o valor correspondente pode ser deduzido pelo *regime de competência*, ou se somente pelo *regime de caixa*. A dedutibilidade, em si, é indiscutível em virtude de sua natureza econômica, vale dizer, por ser o tributo indiscutivelmente uma despesa.

Aliás, em face do art. 8º da Lei nº 8.541/92, sustentamos a dedutibilidade e invalidade desse dispositivo legal, porque:

“Quando ocorre o fato que gera a obrigação tributária principal, vale dizer, o dever de pagar o tributo, o patrimônio do contribuinte está automaticamente diminuído do valor dessa dívida tributária. Por isto mesmo, na escrituração contábil desse contribuinte é rigorosamente correto fazer-se o registro respectivo, constituindo-se a provisão para o pagamento do tributo, mediante o débito na conta indicativa da despesa, que integra o sistema de resultados, e o crédito na conta indicativa da obrigação a pagar, que integra o passivo exigível.”¹¹

Ressalte-se que o art. 8º, da Lei nº 8.541/92, refere-se aos tributos que estejam com exigibilidade suspensa, sem se reportar à causa da suspensão; vale dizer, refere-se aos tributos com exigibilidade suspensa por qualquer causa ou razão de ser da suspensão. Diversamente, portanto, do que ocorre com o art. 41, parágrafo 1º, da Lei nº 8.981/95, como a seguir se verá.

3.4. Alcance do art. 41 e seu parágrafo 1º da Lei nº 8.981/95

A Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, estabelece em seu art. 41 que “os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência”. Essa regra não se presta para autorizar a dedução dos tributos como despesa porque essa dedução seria cabível, mesmo sem ela. Presta-se na verdade apenas para definir o regime a ser adotado, vale dizer, o regime de competência e não o de caixa. Desde que sejam devidos, os tributos podem ser deduzidos mesmo antes de serem pagos.

No parágrafo 1º, do referido art. 41, está dito que a mencionada regra definidora do regime de competência para a dedução dos tributos na apuração do lucro “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

¹⁰ “A Dedutibilidade dos Créditos Tributários com Exigibilidade Suspensa por Parcelamento, Liminar em Medida Cautelar e Tutela Antecipada em Ação Ordinária e a Solução de Consulta nº 29 da Receita Federal do Brasil”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 180, Dialética, São Paulo, setembro de 2010, p. 79.

¹¹ “Dedutibilidade de Tributos com Exigibilidade Suspensa”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 3, Dialética, São Paulo, dezembro de 1995, p. 48.

não depósito judicial”. Tal exclusão do regime de competência, todavia, não deve ser entendida como exclusão da dedutibilidade, que subsiste porque necessária à apuração do que realmente é lucro.

Na verdade, a regra do parágrafo 1º do art. 41 da Lei nº 8.981/95 quer dizer apenas que não é dedutível pelo regime de competência. Essa é a interpretação conforme com a Constituição, pois considerar vedada a dedução, mesmo quando o depósito é convertido em renda, é fazer com que o tributo incida sobre o que não é renda.

Por outro lado, esse dispositivo legal não se refere a todas as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, posto que no mesmo não há referência ao art. 151, inciso I (moratória), nem aos incisos a ele acrescentados pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, vale dizer, o inciso V (concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial) e VI (parcelamento). E, assim, pode ser colocado em dúvida o seu alcance, que não abrangeria os tributos com exigibilidade suspensa em virtude de moratória, parcelamento, ou medida liminar em ações diversas do mandado de segurança, medida cautelar ou tutela antecipada.

4. O Regime da Dedução e a Suspensão da Exigibilidade

4.1. O econômico e o financeiro

A compreensão adequada da questão do regime pelo qual deve ser feita a apuração do resultado em uma empresa exige nossa atenção para a distinção entre o fenômeno econômico e o fenômeno financeiro. Temos de saber a diferença entre ter disponibilidade financeira e ter lucro, que é uma expressão do fenômeno econômico.

O econômico diz respeito à propriedade da riqueza. O financeiro diz respeito à posse, ainda que temporária, de meios de pagamento - de dinheiro ou algo a este equivalente. Assim, uma empresa pode estar em excelente situação financeira, embora tenha sofrido prejuízo. E pode estar em situação financeira difícil, embora tenha tido lucro considerável.

Quando cogitamos da dedutibilidade do valor dos tributos que estejam com exigibilidade suspensa, é da maior importância a consideração de que o *regime de competência* está ligado ao fenômeno econômico. Nele não se tem em conta o fluxo de dinheiro, mas o fluxo da riqueza. São considerados os tributos na medida em que se tornam devidos, ainda que eventualmente ainda não tenham sido pagos.

Já no regime de caixa, o que se considera é o fluxo de dinheiro. Os tributos só podem ser considerados na apuração do resultado na medida em que sejam pagos, na medida em que ocorra a saída do dinheiro.

4.2. O regime de competência e sua exclusão pelo parágrafo 1º do art. 41 da Lei nº 8.981/95

A regra adotada para a consideração do valor dos tributos na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL leva em conta o econômico. Admite a consideração do valor dos tributos na medida em que estes se tornam devidos, ainda que não tenham sido pagos. E isto é razoável porque a despesa com os tributos é mais do que necessária. É obrigatória. A obrigação tributária decorre da lei, e não da vontade do

empresário. Uma vez ocorridos os fatos geradores das obrigações tributárias, as dívidas são inexoráveis. E por isto mesmo devem ser consideradas ainda que não tenham sido pagas. Daí a regra do art. 41 da Lei nº 8.981/95, adotando o *regime de competência*.

A exclusão do regime de competência, determinada pelo parágrafo 1º do referido art. 41, configura uma exceção. Se o tributo está com exigibilidade suspensa por uma das causas indicadas nos incisos II a IV do art. 151 do Código Tributário Nacional, isto significa que o contribuinte não o considera devido. Em outras palavras, a suspensão da exigibilidade, em tais hipóteses, indica que não se trata de uma dívida certa.

É razoável, portanto, que não seja admitida a consideração do valor dessa dívida na formação do resultado econômico da empresa, pelo *regime de competência*. A consideração do valor do tributo na apuração do resultado, em tal caso, dar-se-á pelo regime de caixa, vale dizer, diante do pagamento que venha a ocorrer.

4.3. Acréscimo dos incisos V e VI ao art. 151 do CTN

Há quem considere que se a causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário é a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ações judiciais que não o mandado de segurança, ou então em razão de moratória, nos termos dos incisos V e VI do art. 151 do CTN, a dedutibilidade do valor dos tributos obedece ao regime de competência, porque a regra do parágrafo 1º, do art. 41, da Lei nº 8.981/95, não abrangeria tais hipóteses, por haverem sido estas acrescentadas ao art. 151 do CTN pela Lei Complementar nº 104, que é de 2001.

Guilherme Cezaroti, por exemplo, reportando-se à Solução de Consulta nº 29, de 7 de maio de 2010, afirma:

“Os créditos tributários que estiverem com a exigibilidade suspensa por força dos incisos II a IV (o depósito do montante integral do tributo, as reclamações e os recursos nos termos da legislação reguladora do processo administrativo tributário e a medida liminar concedida em mandado de segurança) do art. 151 do Código Tributário Nacional não podem ser deduzidos na apuração da base de cálculo do lucro real, por força de disposição expressa do art. 41, parágrafo 1º, da Lei nº 8.981/95.

O teor da Solução de Consulta ora comentada, por sua vez, permite concluir com bastante clareza que o crédito tributário cuja exigibilidade estiver suspensa por força dos incisos V e VI (a medida liminar concedida em medida cautelar, a tutela antecipada concedida em ação ordinária e o parcelamento) do art. 151 do Código Tributário Nacional poderá sim ser deduzido da base de cálculo do lucro real pelo regime de competência, abrindo para o contribuinte a possibilidade de antecipar a realização de uma despesa que pode vir a se confirmar no futuro, em caso de perda do processo judicial ou administrativo em que se discute a exação tributária.

Este posicionamento indica um tratamento diferenciado dos registros contábeis das despesas com tributos dependendo do veículo processual que é utilizado pelo contribuinte para obter uma decisão judicial que suspenda a exigibilidade do crédito tributário, conforme se demonstrará.”¹²

¹² “A Dedutibilidade dos Créditos Tributários com Exigibilidade Suspensa por Parcelamento, Liminar em Medida Cautelar e Tutela Antecipada em Ação Ordinária e a Solução de Consulta nº 29 da Receita Federal do Brasil”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 180, Dialética, São Paulo, setembro de 2010, pp. 71/72.

Tal entendimento, *data venia*, parece-nos excessivamente preso ao literalismo, prestigiando simplesmente o elemento literal da interpretação e desprezando a natureza dos fatos relacionados com a suspensão da exigibilidade do tributo. Não nos parece razoável dispensar tratamento diverso para os tributos com exigibilidade suspensa, apenas em função da espécie de processo judicial no qual ocorra a decisão que suspende a exigibilidade. Por outro lado, também não é razoável dispensar o mesmo tratamento para os tributos com exigibilidade suspensa, se a causa de suspensão da exigibilidade tem natureza substancialmente diferente.

4.4. Consequências diferentes da suspensão da exigibilidade

Um exame das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, arroladas no art. 151 do Código Tributário Nacional, mostra-nos que elas podem ser classificadas em duas espécies, a saber, (a) as que revelam apenas um favorecimento ao contribuinte, e (b) as que revelam incerteza da dívida tributária.

Realmente, em se tratando de moratória e de parcelamento, que a rigor são uma só figura jurídica, pois o parcelamento nada mais é do que uma forma de moratória na qual o pagamento do crédito tributário deve ocorrer em parcelas, tem-se um favorecimento ao contribuinte, que é a ampliação do prazo para o pagamento do tributo. A dívida tributária não é posta em dúvida. Pelo contrário, de certa forma é reforçada a certeza de que o tributo é devido. Já em se tratando das demais causas de suspensão da exigibilidade, tem-se que estas expressam a oposição do contribuinte, que contesta o tributo administrativa ou judicialmente, e, assim, tem-se clara indicação da incerteza da existência da dívida.

4.5. O depósito para garantia do juízo

Entre as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário está o depósito do seu montante integral, referido pelo inciso II do art. 151 do Código Tributário Nacional, depósito que está sempre vinculado a um procedimento administrativo ou judicial, revelador da inconformação do contribuinte com o tributo e, portanto, da incerteza da existência da dívida.

O depósito, todavia, é uma causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário que tem peculiaridade própria, relevante, capaz de justificar um tratamento diferenciado em relação às demais causas arroladas no art. 151 do Código Tributário Nacional. Implica saída de dinheiro do patrimônio da empresa, embora tal saída seja um fato *financeiro*, não um fato *econômico*, pois o valor depositado continua sendo propriedade da empresa depositante. E pode dar-se em período de apuração diverso daquele em que se deu o fato gerador da obrigação tributária correspondente, não se justificando, portanto, a aplicação do *regime de competência*, regime que também não se justifica porque o depósito, ligado como está ao questionamento do tributo, refere-se a uma dívida que é posta em dúvida.

Atenção especial, portanto, merece a questão da dedutibilidade do valor do tributo com exigibilidade suspensa, objeto de depósito para garantia do juízo, porque indica a incerteza da dívida, mas, por outro lado, configura o desembolso por parte da empresa, que perde a disponibilidade desse valor.

5. Conclusões

Em face das considerações expendidas podemos afirmar as seguintes conclusões:

1ª) O casuísmo legislativo tem aumentado consideravelmente a dificuldade enfrentada pelos operadores do Direito e a insegurança jurídica, especialmente em matéria tributária.

2ª) Esse casuísmo tem ensejado insegurança no que concerne à dedutibilidade dos tributos na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda e a CSLL.

3ª) O valor dos tributos constitui, indiscutivelmente, despesa que como tal deve ser considerada na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Sua dedutibilidade é, portanto, indiscutível. O que pode ser questionado é o regime ao qual se submete a dedutibilidade, se o *regime de competência* ou o *regime de caixa*.

4ª) Admitida a constitucionalidade do parágrafo 1º do art. 41 da Lei nº 8.981/95, é razoável entender-se que os tributos com exigibilidade suspensa em virtude de causas que denotem a incerteza da dívida tributária devem ser considerados na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL do período em que ocorrer o pagamento, vale dizer, pelo *regime de caixa*.

5ª) Os tributos com exigibilidade suspensa em virtude de moratória, ou parcelamento, devem ser considerados na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL do período em que se tornarem devidos, vale dizer, pelo *regime de competência*.

6ª) Atenção especial merece a questão da dedutibilidade do valor do tributo com exigibilidade suspensa que seja objeto de depósito para garantia do juízo, porque neste caso está presente a incerteza da dívida, mas, por outro lado, configura-se o desembolso por parte da empresa, que perde a disponibilidade desse valor, como ocorre a sua disponibilidade para a Fazenda, embora sem caráter definitivo.

7ª) Ainda em relação ao caso de depósito para garantia do juízo, dizer-se que o valor do depósito pode ser considerado despesa no período de apuração em que é efetuado não quer dizer que se esteja adotando o *regime de competência*, pois a sua efetivação pode ocorrer em período posterior àquele no qual se deu o fato gerador do tributo.

8ª) A nosso ver, o valor do tributo com exigibilidade suspensa por qualquer causa jurídica, se feito o depósito para garantia do juízo, deve ser considerado na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no período em for feito o depósito.