

**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**

RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA  
*Diretor-Executivo do IBDT-USP*

**I. Introdução - Os art. 7º e 8º da Lei nº 8541 e o art. 41 da Lei nº 8981**

Os art. 7º e 8º da Lei nº 8541, de 23/12/1992, que vigiram até 31/12/1994, estatuíram regras pertinentes à dedutibilidade das despesas e custos com tributos, segundo as quais a dedução fiscal pressupunha o pagamento efetivo dos mesmos, e não era possível nos casos de suspensão da exigibilidade previstos no art. 151 do Código Tributário Nacional - CTN.

Com efeito, rezam esses dispositivos legais:

“Art. 7º - As obrigações referentes a tributos ou contribuições somente serão dedutíveis, para fins de apuração do lucro real, quando pagas.

Art. 8º - Serão consideradas como redução indevida do lucro real, de conformidade com as disposições contidas no art. 6º, parágrafo 5º, alínea “b”, do Decreto-lei nº 1598, de 26.12.1977, 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 5172, de 25.10.1966, haja ou não depósito judicial em garantia.”

Depois disso, a partir de 1995, a Lei nº 8981, de 20.01.1995, alterou o art. 7º da Lei nº 8541 e o fez em caráter parcial com relação ao art. 8º. Reza ela:

“Art. 41 - Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

Parágrafo 1º - O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV da Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.”

O objetivo deste estudo é verificar se esses mandamentos legais são aplicáveis às hipóteses de depósitos efetuados em ações de consignação em pagamento.

Para tanto, impõe-se inicialmente bem compreender o sentido e o alcance das referidas disposições legais. Impõe-se, também, constatar se há sintonia das mesmas com o ordenamento jurídico existente como regra para a apuração do lucro real. Depois, como consequência lógica, e com base nas mesmas razões, poder-se-á obter resposta à indagação apresentada.

Inicialmente, é preciso dizer que, na verdade, o art. 8º da Lei nº 8541 não foi dirigido exclusivamente às situações em que tributos estivessem depositados em processos em andamento, pois tratou de toda e qualquer hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151 do CTN, apenas arrematando com a irrelevância de haver ou não haver depósito judicial em garantia.

A parte final do dispositivo, ao citar apenas depósito judicial, e omitindo referência a depósito administrativo, pode eventualmente suscitar dúvida sobre qual seria o tratamento legal, quanto à dedutibilidade fiscal, no caso de os valores em discussão serem objeto de depósito em processo não judicial.

Com efeito, a segunda hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, expressa no inciso II do art. 151 do CTN, é “*o depósito do seu montante integral*”, não havendo distinção de consequência, quanto à suspensão, em razão do local em que esse depósito seja efetuado, ou de ser ele vinculado a um processo em juízo ou perante uma repartição administrativa.

Aliás, por ser o depósito uma das razões de suspensão da exigibilidade, a parte final do art. 8º da Lei nº 8541 era absolutamente desnecessária, e verdadeiramente redundante, porque se a suspensão decorresse, por exemplo, de liminar em mandado de segurança (inciso IV do art. 151), o depósito nada acrescentaria à situação em que a norma não admitia a dedutibilidade da despesa ou custo, que é a situação de suspensão da exigibilidade. Por outro lado, se a suspensão decorresse de depósito (inciso II), não seria necessário falar em ter ou não ter havido depósito.

Destarte, por esta redundância, e pela limitação da ressalva aos depósitos judiciais, a parte final do art. 8º, se não bem compreendida em sua

finalidade, podia prestar-se à controvérsias, contrariando o próprio objetivo do legislador, que foi o de clarear o regime fiscal nas situações de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, e evitar dúvidas quanto à indedutibilidade dos valores que se encontrassem em litígios pendentes de decisão final.

Como se sabe, até o advento da Lei nº 8541, e como decorrência da enorme quantidade de litígios fiscais, passou-se a argumentar sobre a dedutibilidade dos valores de tributos contestados pelos contribuintes em processos judiciais ou administrativos. O Poder Executivo, ao invés de aguardar uma solução jurisprudencial para a questão suscitada, preferiu a via da solução legislativa, propondo o dispositivo que se transformou no referido art. 8º.

Curioso que, assim procedendo, o Executivo acabou acrescentando um novo argumento às razões daqueles que sustentavam serem dedutíveis os tributos contestados: o de que, havendo dispositivo novo, e vigindo ele apenas a partir de janeiro de 1993, até então haveria a dedutibilidade. Com isso, embora normatizando e definindo a controvérsia para o futuro, a nova lei produziu um outro efeito não desejado em relação ao passado. Ainda que no caso esse efeito não seja necessariamente verdadeiro, tem sido acolhido pela jurisprudência judicial e administrativa.

Outra motivação para a ressalva final do art. 8º, que inclusive explicaria o porquê de ela se referir apenas a depósitos judiciais, poderia ser a prática então em voga, de muitos juizes somente darem liminar em mandado de segurança mediante garantia de depósito. Ainda assim, a preocupação do legislador não se justificaria, numa rigorosa crítica quanto à técnica legislativa ideal.

De qualquer forma, o objetivo do legislador foi o de eliminar a discussão que se estabelecera sobre o assunto, e daí a preocupação em deixar claro que, mesmo havendo depósito, os tributos que estivessem com a exigibilidade suspensa não gerariam dedução no cálculo do lucro tributável pelo imposto de renda.

Todavia, além da impropriedade acima, o legislador da Lei. nº 8541 cometeu o engano de declarar a indedutibilidade dos tributos que se encontrassem sob discussão administrativa ou judicial apenas nos casos em que houvesse suspensão da exigibilidade. Ora, em muitas hipóteses a demanda se desenrola sem o efeito suspensivo, e nelas o tratamento da indedutibilidade somente ficou assegurado pela disposição do “caput” do art. 7º.

Tudo isto evidencia que, além de no art. 7º ter excluído o regime de competência, o legislador não foi feliz com a norma que ditou no art. 8º.

A Lei nº 8981 também não escapou à incompetência como as leis têm sido produzidas no País.

Com efeito, por um lado ela quis retornar ao regime de competência, e o fez expressamente na cabeça do art. 41. Isto é, os tributos voltaram a ser dedutíveis no período-base em que se tornarem devidos, independentemente do efetivo pagamento.

Bastava dizer da dedutibilidade pelo regime de competência para excluir a possibilidade de dedução nos casos em que haja discussão sobre a existência da obrigação tributária.

Entretanto, ainda preocupado com as possíveis arguições de que mesmo nestes casos a dedução seria cabível, o legislador fez constar do parágrafo 1º do art. 41 a disposição de que não são dedutíveis os tributos cuja dedutibilidade esteja suspensa nos termos dos incisos II a IV do art. 151 do CTN (foi excluído o inciso I porque se refere a parcelamentos).

Ao assim dispor, o legislador foi traído em sua intenção, porque, por via de consequência da aplicação do princípio do contrário senso da norma, passou a permitir a dedução dos tributos cuja obrigação tributária esteja sendo contestada pelo contribuinte, mas sem suspensão da exigibilidade. Nestes casos, tal como naqueles em que haja a suspensão da exigibilidade, não fosse o parágrafo 1º, a simples aplicação do regime de competência excluiria a dedutibilidade.

Entretanto, havendo o parágrafo 1º, tributos contestados, mas sem suspensão da exigibilidade, são dedutíveis. Da mesma forma, se houver suspensão da exigibilidade, por exemplo através de liminar em mandado de segurança, mas esta vier a perder seu efeito, a dedutibilidade passa a ser possível porque terá desaparecido a causa impeditiva da mesma.

Além disso, a Lei nº 8981 repete a falha de arrematar o mandamento aludindo à suspensão da exigibilidade “haja ou não depósito judicial”, falha esta já comentada acima.

Por conseguinte, se por um lado a Lei nº 8981 de forma louvável consagrou o princípio do regime de competência, por outro lado contrariou-se a si própria ao não admitir a dedução dos tributos contestados apenas nos casos em que haja causa suspensiva da exigibilidade.

Nas condições deste sistema espúrio, temos então as seguintes consequências e conclusões:

- no caso do inciso II do art. 151 do CTN - depósito - não há dedutibilidade enquanto for mantido o depósito, o que é coerente com o

regime de competência; todavia, se o depósito for levantado e a demanda prosseguir sem ele, e se não houver outra causa de suspensão da exigibilidade, o tributo passa a ser dedutível, o que é incoerente com o regime de competência;

- no caso do inciso III - reclamação ou recurso administrativo - não há dedução até decisão final contrária ao contribuinte, o que é coerente com o regime de competência; mas, incoerentemente, passa a haver a dedutibilidade se o contribuinte prosseguir discutindo o débito após o processo administrativo, sem outra causa suspensiva da exigibilidade;

- no caso do inciso IV - liminar em mandado de segurança - não há a dedutibilidade enquanto a medida liminar for eficaz, o que é coerente com o regime de competência; mas, incoerentemente, passa a ser possível a dedução se a liminar for cassada, ou perder efeito por decurso de tempo, apesar de prosseguir a demanda.

## **II. O regime de competência**

Feitos os comentários acima, acerca dos dispositivos das Leis nº 8541 e 8981, vejamos como a matéria seria tratada se fosse aplicável o regime de competência em toda sua pureza.

Com isto também contribuiremos para melhor responder a questão relacionada aos depósitos em ações de consignação em pagamento, objetivo específico do presente estudo.

“Regime de competência” é termo utilizado para definir o critério de apuração de resultados segundo o qual as receitas e os rendimentos são considerados quando ganhos jurídica ou economicamente, independentemente de sua realização em moeda ou por outras formas de recebimento, e no qual os custos e as despesas são considerados quando devidos jurídica ou economicamente, independentemente do pagamento.

Também chamado “regime econômico” ou “accrual basis”, distingue-se do chamado “regime de caixa” (“cash basis”), que considera os ingressos e as saídas de caixa como relevantes, isto é, prestigia o aspecto financeiro e não o aspecto econômico dos fatos e negócios.

Destaque-se desde logo que, por ser um conceito básico informador de todo o processo de apuração dos resultados, o regime de competência, entendido como sistema distinto do regime de caixa, apresenta-se como verdadeiro princípio geral que se impõe em todas as situações particulares, e requer que a interpretação e a aplicação de todas as normas especiais sejam compatíveis com seu regramento, toda vez que tais normas

disserem respeito ao próprio regime de competência, isto é, quando não sejam expressas exceções a ele.

“Regime de competência” é termo impróprio, pois nada diz por si, na medida em que a receita ou a despesa deve competir a este ou àquele período segundo algum critério, que precisa, portanto, ser estabelecido. Assim, no “regime de caixa” a receita compete ao período em que for recebida, ao passo que no “regime econômico” compete ao período em que for adquirida ou ganha.

De qualquer forma, no linguajar comum, “regime de competência” é expressão associada a “regime econômico”, que é termo, senão ideal, pelo menos mais preciso, e vem em contraposição a “regime de caixa”.

Neste sentido vulgar é que a expressão é usada na Lei nº 6404, no Decreto-lei nº 1598, e em toda a legislação tributária, inclusive no “caput” do art. 41 da Lei nº 8981. Portanto, é assim que deve ser entendida ao ser lida na lei societária e na lei fiscal.

Para bem compreender o sentido do termo recorramos ao exemplo simples de uma venda de qualquer mercadoria que represente renda para o vendedor e despesa para o comprador. No regime de competência, a mutação patrimonial de ambas as partes, pelo acréscimo da renda para o vendedor, e através da redução pela despesa para o comprador, não ocorre quando o contrato for celebrado, nem quando o preço for pago (seja antecipadamente, ou contra entrega, ou a prazo), mas, sim, quando houver a entrega da coisa, porque, pela tradição, o vendedor adquire em definitivo o direito ao preço (e, portanto, à renda), e o vendedor se torna definitivamente devedor (e, portanto, tem a despesa).

O verbo “incorrer” é comumente usado para caracterizar a despesa assim devida, que se diz, portanto, incorrida, embora não necessariamente paga.

A própria Lei nº 6404 o utiliza, pois, além de se referir genericamente no art. 177 a que as mutações patrimoniais devem ser registradas segundo o regime de competência, vai ao detalhe de definir suas linhas mestras, no parágrafo 1º do art. 187, “in verbis”:

“Parágrafo 1º - Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.”

Esta sintética e resumida exposição permite identificar os fundamentos e os preceitos básicos do chamado “regime de competência”.

Com relação aos tributos devidos pelo contribuinte, segundo o regime de competência a despesa é considerada incorrida quando a hipótese de incidência prevista em lei ocorrer concretamente no mundo fenomênico, eis que a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador, segundo a norma do art. 114 do CTN.

Por conseguinte, desde a ocorrência do fato gerador o contribuinte, já sendo devedor de despesa definitiva e incondicional, deve registrá-la em sua contabilidade como despesa incorrida.

A partir daí, a dedutibilidade perante o imposto de renda fica sujeita apenas a existir ou não uma norma fiscal modificadora da regra geral, segundo a qual são dedutíveis todas as despesas incorridas, comprovadas e contabilizadas, desde que sejam necessárias à empresa.

Com efeito, e sem entrar no mérito desse sistema, a lei tributária toma o lucro líquido apurado conforme a Lei nº 6404 como ponto de partida da determinação do lucro real tributável pelo imposto de renda, considerando todas as receitas e todos os rendimentos como tributáveis, e todos os custos e todas as despesas como dedutíveis, e excetuando apenas os ajustes que expressamente determinar, isto é, os ajustes que declarem determinadas receitas ou determinados rendimentos como não tributáveis, ou aqueles que estabeleçam a indedutibilidade, ou a limitação da dedutibilidade, ou o condicionamento da dedutibilidade de determinados custos e determinadas despesas. É o sistema que promana do Decreto-lei nº 1598, art. 6º.

No caso dos tributos, o art. 7º da Lei nº 8541, nos períodos-base de 1993 e 1994, foi uma destas exceções, pois condicionou a dedutibilidade das despesas ou custos a haver o efetivo pagamento dos mesmos, o que equivale a dizer que não era suficiente ter ocorrido o fato gerador, quando, pelo regime de competência, a despesa já seria contabilizada como incorrida, e seria dedutível se não houvesse a regra especial desse dispositivo.

Contudo, face ao art. 7º, e para efeitos fiscais, se o tributo devido e contabilizado não fosse efetivamente pago no período-base não seria dedutível neste, fazendo-se um ajuste no lucro líquido, para determinação do lucro real. Por meio desse ajuste, a despesa seria acrescida ao lucro líquido do período em que fosse incorrida quando da ocorrência do fato gerador, para ser excluída em novo ajuste apenas no período-base em que fosse paga, quando seria fiscalmente dedutível.

Portanto, a norma do art. 7º era uma exceção à regra geral do regime de competência. Já na Lei nº 8981, face ao seu art. 41, a dedutibilidade dos tributos voltou a submeter-se ao regime de competência.

Todavia, quando o contribuinte contesta o tributo por entendê-lo indevido, outras considerações se apresentam.

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

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

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

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

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

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

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

Um exemplo disto é uma disputa judicial em torno de uma indenização civil. Já há o fato possivelmente originador da indenização

pleiteada, mas o não reconhecimento da obrigação pelo possível devedor passa a requerer uma definição judicial sobre ser ou não ser devida a indenização, de tal sorte que antes do trânsito em julgado o reclamante não deve contabilizar a receita e oferecê-la à tributação, nem o reclamado pode contabilizar a despesa e deduzí-la.

Aqui se apresenta um outro elemento informador da apuração do lucro líquido, a convenção do conservadorismo, a qual, participando dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, está encampada pelo art. 177 da Lei nº 6404. Segundo esse princípio, a contabilidade deve ser conservadora, registrando receitas apenas quando definitivamente ganhas, mas devendo registrar despesas e perdas em geral, mesmo que não definitivas.

É por força da convenção do conservadorismo que o art. 184, inciso I, manda incluir no *passivo* “as obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis”, e o parágrafo 5º, letra “a”, do art. 176 determina que nota explicativa indique a “*constituição de provisões para encargos ou riscos*”.

É por isso, também, que a mesma Lei nº 6404, no art. 195, possibilita a formação de reservas de contingências “*com a finalidade de compensar, em exercício futuro, a diminuição do lucro decorrente de perda julgada provável, cujo valor possa ser estimado*”.

Destarte, as despesas contestadas, as quais, portanto, representam riscos ou potencialidades de perdas, face à convenção do conservadorismo devem ser contabilizadas, mas não como contas a pagar, onde somente são inscritas as despesas definitivamente devidas, mas, sim, em provisões ou reservas para contingências, sempre segundo as disposições da Lei nº 6404.

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

Em geral se pode dizer que o risco deve ser debitado ao lucro do exercício social ou período-base fiscal, e creditado a uma provisão no passivo, quando a causa que pode lhe dar origem tenha ocorrido no próprio exercício ou período. Isto inclusive em decorrência de que os custos, despesas, encargos e perdas são debitados juntamente com as receitas e os rendimentos a que corresponderem (art. 187, parágrafo 1º, letra “b”).

E, ainda em geral, se pode dizer que o risco deve ser debitado a lucro acumulado e creditado a uma reserva de contingência no patrimônio líquido quando a causa que lhe pode dar origem for esperada para o futuro.

Daí em geral ser admitido que o tributo cujo fato gerador tenha ocorrido no exercício social ou período-base fiscal, mas seja contestado, represente encargo que deve ser provisionado.

Não obstante, este critério para distinção entre provisão e reserva para contingência, conquanto mais nítido na técnica contábil, não é tão inflexível na Lei nº 6404, mesmo porque, por provisão ou por reserva, se atinge o mesmo objetivo conservador pretendido pela lei, que é o de evitar a distribuição de lucros possivelmente comprometidos com os riscos e, conseqüentemente, a diluição econômica e financeira do patrimônio social.

Um exemplo da flexibilidade do conceito, mesmo sob o ponto de vista contábil, encontramos na provisão para perdas no recebimento de créditos, que é levada a débito do resultado do exercício social ou período-base fiscal, embora os riscos reais que possam vir a ameaçar os créditos possam originar-se de causas futuras.

Há casos de encargos que são nitidamente levados à provisão, como os encargos com férias proporcionais ou décimo-terceiro salário, que são correspondentes aos meses trabalhados até a data do balanço, mas que serão devidos aos seus titulares apenas ao final do período aquisitivo. Sendo despesas já inquestionavelmente incorridas e sendo quantificáveis na data do balanço, devem ser apropriadas como despesas a crédito de provisão.

Já as contingências pendentes de decisão em processo não têm esse caráter definitivo.

Por outro lado, nenhum óbice legal existe a que o risco de perda decorrente de uma demanda judicial ou administrativa seja refletido em reserva de contingência, assim permanecendo enquanto subsistir o risco de perda do processo, e independentemente do fato originador do risco ser um fato presente.

Neste caso, a despesa exigida por terceiro não deve diminuir o patrimônio de imediato, porque o possível devedor a contesta, e apenas se perder a demanda, no futuro, terá a perda definitiva.

Para melhor compreensão, leia-se o art. 195 e seus parágrafos, da Lei nº 6404:

“Art. 195 - A assembléia geral poderá, por proposta dos órgãos da administração, destinar parte do lucro líquido à

formação de reserva com a finalidade de compensar, em exercício futuro, a diminuição do lucro decorrente de perda julgada provável, cujo valor possa ser estimado.

Parág. 1º - A proposta dos órgãos da administração deverá indicar a causa da perda prevista e justificar, com as razões de prudência que a recomendem, a constituição da reserva.

Parág. 2º - A reserva será revertida no exercício em que deixarem de existir as razões que justificaram a sua constituição ou em que ocorrer a perda.”

De qualquer forma, como reserva para contingência ou como provisão, a despesa contestada não representa débito dedutível fiscalmente, porque as reservas não são despesas dedutíveis (Decreto-lei nº 5844, de 23.9.1943, art. 43, parágrafo 1º), e apenas as provisões expressamente declaradas como dedutíveis pela lei fiscal podem ser diminuídas do lucro real (Decreto-lei nº 1730, de 17.12.1979, art. 3º).

Assim, ainda que se sustente que o critério correto para a contabilização das despesas questionadas em processo seja através de provisão, esta não pode ser dedutível sem expressa autorização da lei fiscal.

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

Vejamos possíveis objeções, através das quais poderemos inclusive melhor entender o ordenamento.

Por exemplo, não se diga que há uma diferença entre a obrigação consistente em uma indenização civil, porque depende da sentença judicial para ser considerada devida, e a obrigação tributária, porque esta, sendo “ex lege”, prescinde da sentença. Com isto se diria que as despesas decorrentes de reclamações de indenizações civis somente ocorreriam ao final da demanda, o que não ocorreria com a obrigação tributária, por ser decorrente da lei.

Na verdade, no regime de competência nada há a distinguir entre as duas hipóteses. A indenização civil também decorre da lei civil, aplicável ao fato a ela subsumido e já ocorrido, tanto quanto a obrigação tributária decorre do fato gerador, descrito na lei tributária e já ocorrido.

É a contestação, o não reconhecimento da despesa, nos dois casos, que torna pendente a mutação patrimonial, porque a contestação questiona exatamente o ser ou não ser aplicável o ordenamento jurídico do qual pode decorrer a perda.

Dir-se-á que a lei tributária contestada tem presunção de validade até declaração de sua inconstitucionalidade, e que, portanto, gera efeitos antes do definitivo reconhecimento judicial de sua invalidade. Que, independentemente da sentença condenatória do contribuinte, gera desde logo a obrigação tributária e, por conseguinte, a despesa dedutível, e que apenas a sentença absolutória do contribuinte reverteria a situação, desconstituindo a obrigação anteriormente existente.

Todavia, não procede esta linha de raciocínio porque, se a lei for inconstitucional, terá sido inconstitucional “ex tunc”, desde sua promulgação, e não “ex nunc” da sentença.

E a lei tributária, que dá nascimento à obrigação tributária, não é a lei isolada do sistema, mas, sim, a totalidade do sistema tributário. Por isso, a lei impugnada pelo contribuinte por alegada inconstitucionalidade não pode produzir para esse mesmo contribuinte o efeito redutor de seu lucro tributável, enquanto não for confirmada a sua validade.

E se for a final julgada inconstitucional, o fato gerador não terá ocorrido nunca, porque de nenhuma validade era a sua definição por aquela lei.

Além disso, a contestação do tributo nem sempre baseia-se em invalidade da lei, pois há impugnações de lançamentos sob o fundamento da inconformidade destes com as leis válidas.

Nestes casos, os lançamentos têm presunção de legalidade, e, havendo inscrição da dívida, há presunção de sua certeza e liquidez.

Também assim ocorre em outros casos nos quais a dúvida levantada refere-se à situação fática, isto é, à ocorrência efetiva do fato e sua submissão ao tipo descrito como hipótese de incidência.

Todavia, em qualquer dessas circunstâncias, o tributo ainda não pode ser deduzido, somente vindo a ocorrer a dedução se o contribuinte perder a discussão.

Em qualquer dos casos, o fenômeno é sempre o mesmo. De acordo com a totalidade do sistema jurídico, o contribuinte não reconhece ser devedor do tributo, ou porque a lei instituidora é contrária à Constituição, ou porque não há lei inconstitucional mas o lançamento é contrário à lei, ou por outras razões jurídicas.

Em qualquer das situações possíveis, está sempre na base da impugnação do contribuinte o princípio da estrita legalidade, segundo o qual somente é devido tributo quando estiver previsto em lei válida e quando houver ocorrido o respectivo fato imponible.

O mesmo ocorre se o contribuinte contesta tributo não lançado, cujo recolhimento deveria efetuar espontaneamente (lançamento por homologação). Não há a despesa dedutível exatamente porque o contribuinte não reconhece a existência da despesa dentro do sistema jurídico, por inconstitucionalidade da lei, ou por ilegalidade de qualquer norma inferior pertinente, ou por outros motivos legais.

Se o contribuinte contesta um tributo lançado, outra não é sua situação, pois 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.

E se o contribuinte embarga execução fiscal, por qualquer dos mesmos motivos, também coloca sob decisão judicial a presunção de certeza e liquidez do título executivo, mero instrumento para legitimar a ação de execução e mera presunção relativa.

**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.**

Surge aqui um outro princípio importante.

O balanço da empresa é o elemento pelo qual, em determinada data, se apura a sua situação patrimonial. Segundo o "caput" do art. 176 da Lei nº 6404, as demonstrações financeiras devem "*expressar com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício*".

"*Expressar com clareza*" é contar tudo, e fazê-lo em relação ao patrimônio e suas mutações, é dizer sem rodeios se há ou não há a despesa que produz a mutação do patrimônio, ou se esta está dependendo de algum evento, como uma decisão em processo. Até nota explicativa é exigida a respeito.

A importância dessa peça contábil decorre de ser ela o veículo informador dos sócios e acionistas, assim como dos credores e de terceiros em

geral que contratem com a empresa, ou sejam credores por créditos tributários, e ainda o documento para a prestação de contas e a aprovação da gestão dos administradores. Mede-se sua importância até pela gravidade das punições sobre eventuais falsidades do balanço. Daí dever ser claro e explícito.

Por isso, a contabilidade é o fiel espelho das consequências dos atos e das decisões subjetivas da empresa. Em muitas situações, efeitos relevantes decorrem de intenções subjetivas da empresa, e aceita-se a prova da intenção através da sua formalização por este ou por aquele lançamento contábil, como é o caso da contabilização em ativo circulante porque a empresa pretende vender o bem, ou no ativo permanente porque não pretende vendê-lo.

A contabilidade, resumida no balanço, é, portanto, espelho da empresa, e, por presunção, é tida como verdadeira.

O ordenamento jurídico, em bloco, projeta este princípio de forma coerente em várias disposições.

Por ser certa e verdadeira, a contabilidade faz prova em inúmeras situações, a teor do art. 23 do Código Comercial, "verbis":

"Art. 23 - Os dois livros mencionados no art. 11, que se acharem com as formalidades prescritas no art. 13, sem vício nem defeito, escriturados na forma determinada no art. 14, e em perfeita harmonia uns com os outros, fazem prova plena:

I. Contra as pessoas que deles forem proprietárias originariamente ou por sucessão;

II. Contra comerciantes, com quem os proprietários, por si ou por seus antecessores, tiverem ou houverem tido transações mercantis, se os assentos respectivos se referirem a documentos existentes que mostrem a natureza das mesmas transações, e os proprietários provarem também por documentos, que não foram omissos em dar em tempo competente os avisos necessários, e que a parte contrária os recebeu;

III - Contra pessoas não comerciantes, se os assentos forem comprovados por algum documento que só por si não possa fazer prova plena."

Em decorrência do mesmo princípio, a contabilidade faz prova a favor do comerciante (Decreto-lei nº 486, de 3/9/1969, art. 8º), e, mesmo no terreno da determinação da base de cálculo do imposto de renda, faz prova a favor do contribuinte, pois os parágrafos do art. 9º do Decreto-lei nº 1598 dispõem que:

“Parágrafo 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

Parágrafo 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no parágrafo 1º.

Parágrafo 3º - O disposto no parágrafo 2º não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração.”

A presunção, portanto, é de que a contabilidade reflita a realidade, presunção esta que se apresenta como verdadeiro princípio do qual emergem múltiplas conseqüências e prescrições menores, mas coerentes com o mesmo princípio.

Uma dessas prescrições é no sentido de que a presunção de verdade requer que haja sinceridade e correção na confecção dos lançamentos contábeis que resultarão no balanço final. O princípio da verdade material do balanço requer a sinceridade e a correção de conduta do responsável pela contabilidade, sob pena de ruir a verdade e o próprio princípio.

Com efeito, não se pode conceber que o ordenamento legal tenha por princípio que a contabilidade seja reflexo da verdade, atribuindo efeitos e proteção a essa verdade presumida, e ao mesmo tempo se admitir que o autor dos assentamentos contábeis possa agir em desconformidade com a realidade. Ou que possa pretender uma coisa e registrar na contabilidade coisa diferente. Tanto não se concebe esta desconformidade que as falsidades são punidas severamente.

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

perder a discussão sobre o tributo, pela via da reserva ou da provisão que a lei prescreve.

O termo comumente usado é feliz expressão do princípio da verdade: diz-se que a empresa “*reconhece*” a despesa quando a contabiliza, ou que a empresa pode “*reconhecer*” uma despesa porque é devida.

Por isso, se a empresa não reconhece a despesa com o tributo que lhe é exigido, porque o entende indevido, não pode simplesmente reconhecer a despesa na contabilidade, como uma das suas contas a pagar. Deve provisionar ou reservar valor suficiente para cobrir o risco de perder a demanda e ter que pagar o tributo, caso venha a ser considerado devido em decisão definitiva.

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

**Ora, se o contribuinte intenta qualquer ação ou procedimento administrativo, pelo qual declara não reconhecer a existência da relação jurídica tributária, não pode singelamente contabilizar a despesa que pressupõe exatamente o reconhecimento da relação jurídica tributária.**

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

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

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

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

Neste caso, tão somente pelo regime de competência, o o contribuinte não poderia opor ao fisco a pretensão de deduzir uma despesa que ele próprio sustenta ser uma despesa da qual não é devedor.

Tal pretensão seria contraditória e conflitante com o sistema, o qual, repita-se, requer a abertura de uma reserva ou de uma provisão na contabilidade, e trata esta conta como fiscalmente indedutível.

E nenhuma lógica existe na atitude do contribuinte, de dizer que não deve o tributo quando vierem lhe cobrar, mas dizer na contabilidade que o deve, assim como na declaração de rendimentos para deduzí-lo fiscalmente. Num primeiro momento ele opõe ao fisco suas razões para não reconhecer o débito, e num momento seguinte, que deveria ser conseqüente, ele, inconseqüentemente, opõe ao fisco o direito de deduzir o tributo, que só existe se este for devido.

Já se disse alhures que o fisco não teria legitimidade para exigir a indedutibilidade da despesa, porque com isto estaria sendo incoerente com sua postura de considerar o tributo devido. Nada disso, pois o fisco não precisa abrir mão de seu entendimento de que o tributo é devido, para glosar a dedutibilidade. Basta-lhe dizer que a indedutibilidade decorre da despesa estar pendente da decisão no processo, por força da atitude do próprio contribuinte. É a insubmissão deste que dá origem à pendência, em cuja duração não há o direito à dedutibilidade.

Também já se disse alhures que o princípio da verdade da contabilidade, segundo o qual ela prova contra o comerciante quanto às despesas nela reconhecidas, não se aplica às despesas com tributos, porque estas decorrem de obrigações "ex lege" e não são substituíveis por confissão, de tal sorte que, mesmo confessadas, podem ser questionadas, e, mesmo pagas, podem ser repetidas se indevidas.

Não há nenhuma dúvida quanto ao acerto desta afirmação. A despeito disso, a objeção não prospera para justificar o registro contábil da despesa, por duas razões.

A primeira é que o fato de o tributo decorrer de lei e de ser necessário ao fisco provar ser devido, não sendo estas exigências jurídicas supríveis por confissão, em nada altera os princípios legais norteadores da escrituração contábil do lucro, os quais exigem conduta coerente com a postura de se estar reconhecendo o débito (quando há despesa definitiva), ou de se o estar contestando (quando há despesa pendente).

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.

Em segundo lugar, não se pode repudiar o preceito do “solve et répete”, que está banido de nosso ordenamento, mas querer usufruir dos efeitos que decorreriam do fato de ter havido pagamento indevido e de haver pedido de restituição, isto é, dos efeitos que existiriam se vigisse o odiendo preceito.

Realmente, se o CTN consagrasse a regra “solve et répete”, teríamos situação inversa, em que o tributo pago deveria ser levado à despesa, que seria dedutível, e a recuperação desta, como receita então tributável, ficaria na dependência da decisão favorável à restituição.

É este, inclusive, o tratamento que efetivamente ocorre quando o contribuinte aceita e reconhece o tributo, procedendo ao seu recolhimento. Neste momento tem ele a despesa contabilizada e deduzida.

Se depois verificar ter sido indevido o pagamento e pedir sua restituição, esta, exatamente por depender da sentença, somente afetará o patrimônio quando transitar em julgado favoravelmente.

O que não condiz com o sistema e com a lógica é contabilizar e deduzir o tributo não pago, como se vigisse o “solve et répete”, mas não praticá-lo porque o tributo é simplesmente contestado.

Em qualquer dos casos inversos - não dedutibilidade por tributo contestado, antes do trânsito em julgado, e não tributabilidade do valor a restituir, antes do trânsito em julgado - a situação pendente decorre de que o teor da sentença é evento futuro de resultado incerto.

O essencial, portanto, dentro dos preceitos relativos ao chamado “regime de competência”, é que a dúvida lançada sobre o débito redunde em reserva ou provisão indedutível, e não em conta de despesa devida e a pagar, correspondente à despesa fiscalmente dedutível.

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).

Isto que está dito no parágrafo precedente não passa de aplicação do sistema jurídico global e dos princípios que norteiam o regime de competência.

Neste aspecto, é importante notar que o art. 8º da Lei nº 8541, a despeito das imperfeições já anotadas, veio disciplinar o trato fiscal da situação exatamente sob esta mesma visão sistemática correta, pois sua

norma - “*serão consideradas como redução indevida do lucro real, de conformidade com as disposições contidas no art. 6º, parágrafo 5º, alínea “b”, do Decreto-lei nº 1598, de 26.12.1977, as importâncias contabilizadas como custo ou despesa...*” - era norma que mandava aplicar o dispositivo do Decreto-lei nº 1598 que se destina exatamente às situações de “*inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução*”.

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.

Dentro deste quadro sistemático, o art. 8º da Lei nº 8541 nada mais fez do que, em situações particulares a ele subsumidas, confirmar os princípios e as regras gerais que norteiam a apuração dos resultados empresariais. Da mesma forma o parágrafo 1º do art. 41 da Lei nº 8981, embora ambos com alcance limitado (inevidentemente limitado, sob o ponto de vista conceitual) às situações de suspensão da exigibilidade.

É verdade que a suspensão da exigibilidade não interfere com o nascimento da obrigação tributária, a qual se prende exclusivamente à ocorrência do respectivo fato gerador. Sendo assim, o crédito tributário cuja exigibilidade esteja suspensa apenas não pode ser cobrado pelo seu sujeito ativo, mas, quando desaparecer a causa da suspensão, este exercerá seu direito como se não tivesse havido no entretempo a barreira legal à cobrança.

Entretanto, nos casos em que se dá a suspensão da exigibilidade por contestação da dívida tributária, é a incerteza e a falta de definitividade da despesa, instauradas pela contestação oposta pelo contribuinte, que impede o lançamento contábil da mesma como despesa definitiva e sua dedução fiscal.

Destarte, o mesmo tratamento deveria ser rigorosamente aplicável quando o contribuinte, mesmo não logrando conseguir suspender a exigibilidade, sustenta e prossegue sustentando ser indevido determinado tributo.

É aqui que o parágrafo 1º do art. 41 da Lei nº 8981 impropriamente acabou admitindo a dedutibilidade nas situações de demanda sem que haja suspensão da exigibilidade. O mesmo ocorria com o art. 8º da Lei nº 8541, mas sem conseqüência porque a indedutibilidade continuava a existir pela via oblíqua de não haver o pagamento, aplicando-se então o art. 7º.

Vale deixar registrado que a definitividade incondicional da despesa, assim como sua devida quantificação, são elementos indispensáveis à consideração de qualquer mutação patrimonial para efeitos de imposto de

renda, o que na essência foi reconhecido por vários pareceres normativos da Coordenação do Sistema de Tributação, como os de nº 110/71, 121/73, 35/74, 7/76 e 58/77.

É sabido que o alcance desses atos normativos não pode extravasar o das leis em função das quais sejam expedidos, e que o extravasamento, como muitas vezes ocorre, os vicia em sua validade jurídica. Ao contrário, quando esses atos se revestem de verdadeiro e correto caráter interpretativo, de explicitação do efetivo conteúdo das leis, visando sua adequada aplicação, atingem a plena e válida consecução de sua finalidade e natureza de normas complementares da legislação tributária, segundo o art. 100 do CTN.

No tocante ao tema específico aqui em análise, os mencionados pareceres normativos apenas vêm confirmar o que se depreende dos textos legais aplicáveis, até porque a jurisprudência sempre entendeu no mesmo sentido, como, por exemplo, o acórdão nº 103-9160, de 10.5.1989, da 3a. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes (sobre despesas sujeitas a eventos futuros), o acórdão nº 103-2732, de 11.12.1979, da mesma Câmara (sobre despesa contestada sob a alegação de ser ilegal), o acórdão nº 105-2149, de 23.2.1987, da 5a. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes (sobre indenização pendente de pronunciamento judicial), e a decisão na apelação cível nº 95705-SP, julgada em 21.8.1988 pela 6a. Turma do Tribunal Federal de Recursos (sobre imposto sujeito à decisão judicial).

### **III. A inaplicabilidade do art. 8º da Lei nº 8541 e do parágrafo 1º do art. 41 da Lei nº 8981 aos depósitos em ações de consignação em pagamento**

Pelo que está exposto nos capítulos precedentes deste estudo já se pode antever e antecipar a resposta à questão dos depósitos em ações de consignação em pagamento, no sentido de que as normas citadas são inaplicáveis aos mesmos.

Colocando de lado eventuais ações de consignação em que o autor, com juízo de admissibilidade pelo magistrado, se utilize desse meio processual para dilucidar o próprio mérito da existência ou não de relação jurídica tributária de que possa ser sujeito passivo, nos casos usuais de consignação em pagamento o contribuinte não opõe qualquer dúvida ou resistência à sua obrigação tributária.

Ora, o que exclui a dedutibilidade da despesa, mesmo no regime de competência, é exatamente a contestação da empresa quanto a ser devedora do que lhe é exigido.

Portanto, se na consignatória o autor já reconhece ser devedor, tanto que quer obter a quitação do credor, ou do juiz em substituição ao credor, nenhum obstáculo sistemático se apresenta a que contabilize a despesa e a deduza fiscalmente.

Outrossim, as disposições particulares do art. 8º da Lei nº 8541 e do parágrafo 1º do art. 41 da Lei nº 8981 não alcançam a situação fática existente na consignatória, porque nesta não ocorre suspensão da exigibilidade, ainda que haja depósito.

Explicando melhor, o objeto da consignatória não é suspender a exigibilidade, ao passo que suspensão da exigibilidade é a hipótese fática a que se referem os aludidos dispositivos legais. Ao contrário da situação subsumida a estes, o objetivo na ação de consignação é pagar e obter a quitação. Por isso, eles não são aplicáveis a esta ação.

Outrossim, se no curso da consignatória o credor vier exigir o crédito por qualquer meio de cobrança, será contra esta exigência inoportuna que o devedor se insurgirá, remetendo o credor ao preventivo juízo da consignação. E, certamente, o devedor não terá o direito a uma segunda dedução da despesa, sob o infundado argumento de que a mesma lhe está sendo cobrada fora da ação de consignação.

Ademais, se o valor proposto à consignação não for integral, sobre a diferença possivelmente exigida pelo credor não haverá qualquer fundamento de suspensão da exigibilidade, nem qualquer razão para que o devedor a deduza, a menos que reconheça devê-la.

De mais a mais, além de não ser causa de suspensão da exigibilidade, a consignação em pagamento é arrolada pelo art. 156 do CTN, inciso VIII, como modalidade de extinção do crédito tributário.

Como tal, assim como o pagamento, referido no inciso I do art. 156 entre as modalidades de extinção do crédito tributário, ou a compensação, arrolada no inciso II, a consignação implementava a exigência do art. 7º da Lei nº 8541 - o pagamento - para que a despesa ou o custo fosse dedutível. E na vigência da Lei nº 8981 confirma a dedutibilidade segundo o regime de competência.

O art. 164 do CTN, por sua vez, relaciona quando o sujeito passivo pode consignar judicialmente o valor do crédito tributário, a saber, nos casos:

“I - de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória;

II- de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal;

III - de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.”

Vê-se, pois, que nunca está em causa o ser ou não ser devido o tributo, mas, sim, está em causa apenas a recusa no recebimento, ou a formulação de exigência indevida como condição para o recebimento, ou a existência de mais de um pretendente ao mesmo crédito.

Ademais, o parágrafo 1º do art. 164 determina imperativamente que *“a consignação só pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe pagar”*.

Portanto, se o consignante não quer obter a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (e pode-se mesmo dizer que para obter tal consequência a consignatória seria meio processual inadequado), pois o que o contribuinte se propõe a fazer é pagar, só não o conseguindo sem ajuda judicial por razões alheias à sua vontade, nenhum fundamento se antepõe a que deduza o valor do tributo desde a ocorrência do respectivo fato gerador, a partir de 1995 (Lei nº 8981), e desde o momento em que o depositasse perante o juízo da consignação, em 1993 e 1994 (Lei nº 8541).

É que, desde o referido depósito, tinha preenchida a condição para dedutibilidade, prevista no art. 7º da Lei nº 8541. Ademais, e só isto é que importa a partir de 1995, face à Lei nº 8981, desde a ocorrência do fato gerador já incorreu na obrigação tributária, razão pela qual, perante os princípios que norteiam o regime de competência, desde então já pode ter legitimamente contabilizado seu débito.

Não obstante, pode restar uma dúvida: por mais aparente que seja o direito do devedor consignante, teoricamente sempre é possível que a ação seja julgada improcedente. Neste caso, como fica a dedutibilidade fiscal já tomada anteriormente: o foi indevidamente?

Em reforço da dúvida pode-se dizer que o parágrafo 2º do art. 164 considera que somente pelo julgamento da consignatória, no sentido de ser ela procedente, completa-se o pagamento, o que seria relevante em 1993 e 1994 por representar o requisito do art. 7º da Lei nº 8541.

De início, para responder esta objeção, deve-se afastar situações de erro grosseiro, como, por exemplo, pretender-se depositar um tributo indevido, ou depositar um tributo para pessoa jurídica de direito público não detentora da respectiva competência tributária.

No primeiro exemplo, nem despesa tributária existe para que se justifique uma contabilização e dedução a este título. No segundo, nem de pagamento se pode cogitar, porque é impossível pretender alegar a ocorrência de pagamento mediante a simples entrega de dinheiro a quem não seja o credor ou alguém por este autorizado a receber.

Portanto, afastadas hipóteses patológicas, com as quais não se deve fundamentar qualquer raciocínio científico, analisemos o precitado parágrafo 2º e vejamos não ser correto afirmar que é pela sentença que se completa o pagamento.

Na verdade, o que o dispositivo preceitua é que, *“julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda”*.

A sentença final da ação não significa, portanto, que o pagamento tenha sido feito somente no momento da sua prolação, mas, sim, que o pagamento, antes feito através do depósito, agora se converte em renda da parte obrigada a recebê-lo, ou que seja reconhecida como credora do mesmo.

Com efeito, se a ação for fundada em recusa do recebimento, por uma das hipóteses dos incisos I e II do art. 164 do CTN, a sentença apenas obriga que o credor receba o pagamento, mesmo contra sua vontade, determinando que o depósito, antes feito pelo contribuinte, agora se transforme em renda.

Por outro lado, se a ação se destinar a definir quem seja o sujeito ativo da relação jurídica tributária, entre dois ou mais pretendentes (inciso III), a sentença apenas definirá qual o titular da mesma, em proveito do qual o depósito, antes feito pelo contribuinte, agora se converterá em renda.

De qualquer maneira, o objetivo da Lei nº 8541 era não admitir a dedução da despesa com tributo antes de que o mesmo fosse pago pelo contribuinte, o que não é a hipótese de qualquer dos incisos do art. 164.

Tanto é assim que desde o momento do depósito cessam para o devedor os juros e os riscos da dívida, na hipótese de a ação vir a ser julgada procedente (art. 891 do CPC, e art. 976 do Código Civil).

Tanto é assim que o depósito é efetuado automaticamente cinco dias após o deferimento do pedido do devedor (art. 893, inciso I, do CPC, com a redação dada pela Lei nº 8951, de 13.12.1994), sendo que até a Lei nº 8951 o depósito

somente se efetuava se o credor, citado pelo devedor, não recebesse o pagamento no dia determinado pelo juiz (art. 893 do CPC, em sua redação anterior).

Tanto é assim, ainda, que, se não for oferecida contestação, o juiz julgará procedente o pedido e declarará extinta a obrigação pelo depósito (art. 897), ou, quando a ação se fundar sobre dúvida a respeito de quem deva receber, se não comparecer nenhum pretendente, o depósito converte-se em arrecadação de bens de ausente (art. 898).

Tanto é assim, finalmente, que, se mais de um credor pretendente se apresentar, o juiz declarará efetuado o depósito e extinta a obrigação, continuando o processo a correr unicamente entre os pretendentes ao seu levantamento (art. 898).

Tudo isso evidencia que, para o devedor, o depósito marca o momento em que ele pode ser considerado como tendo efetuado o pagamento do tributo devido, e por ele não contestado.

Mais importante que ler e analisar este ou aquele dispositivo legal referente à ação de consignação ou ao seu procedimento, é levar em consideração a “ratio essendi” das leis fiscais, de forma inteligente e voltada para seu objetivo finalístico.

É nesta visão que se confirmará com maior ênfase a possibilidade que o contribuinte tinha em 1993 e 1994, de considerar o tributo como dedutível desde o momento em que o depositasse perante o juízo competente para a ação de consignação.

Com razão, o que a Lei nº 8541 impedia era a dedução antes do pagamento, seja por simples inadimplemento da obrigação tributária, quando se aplicava o art. 7º, seja por qualquer iniciativa do contribuinte que acarretasse a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, quando se aplicava o art. 8º.

Ora, nas hipóteses em que cabe a consignação judicial do pagamento, não é preciso muito esforço de compreensão para se ver que nada disso ocorre.

Por outro lado, não se pode pretender impedir que o contribuinte deduza uma despesa em que ele efetivamente incorreu, que reconhece como devida, que não contesta e quer pagar, apenas porque seu legítimo credor ilícitamente se recusa a recebê-la, ou porque dois ou mais possíveis credores se digladiam pelo recebimento.

Nestas circunstâncias, pelas regras do regime de competência, já existe a despesa desde o nascimento da obrigação tributária em virtude da ocorrência do fato gerador. Em assim sendo, a partir de 1995 desde então ela já pode ser dedutível, até independentemente do próprio depósito.