



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10680.015676/2004-81
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-001.512 – 1ª Turma
Sessão de 20 de novembro de 2012
Matéria CSLL - Deduções da base de cálculo
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BANCO BMG S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2001

Ementa:

CSLL. DEDUÇÕES DA BASE DE CÁLCULO. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa.

Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151, do Código Tributário Nacional - CTN, são indedutíveis para efeito da determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Susy Gomes Hoffmann e José Ricardo da Silva.

(assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(assinado digitalmente)

Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, João Carlos de Lima Junior, Jorge Celso Freire da Silva, Suzy Gomes Hoffmann, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira (suplente

convocado), Valmir Sandri, Valmar Fonsêca de Menezes, José Ricardo da Silva, Plínio Rodrigues de Lima. Ausente, justificadamente, a Conselheira Karem Jureidini Dias.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência (fls. 252/261) apresentado pela Procuradoria da Fazenda Nacional com fulcro no inciso II do art. 7º do então vigente Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25/06/2007, contra o Acórdão nº 108-00.099, de 30/01/2009 (fls. 235/247), da extinta Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, cuja matéria diz respeito à tributação da glosa de dedução da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL de tributo com exigibilidade suspensa por força de medida judicial.

No lançamento de ofício, a autoridade de fiscalização considerou que não teria sido adicionado à base de cálculo da CSLL, no ano-calendário de 2001, uma provisão indedutível, sob o entendimento de que o tributo com exigibilidade suspensa, nos termos do artigo 151 do CTN, é indedutível para efeito de determinação de base de cálculo da CSLL, **por configurar provisão**, fazendo-o com fulcro no inciso I do art. 13 da Lei nº 9.249/1995, c/c o art. 57 da Lei nº 8.981/1995, que veda a dedução de qualquer provisão, tanto para o IRPJ quanto para a CSLL.

O aresto recorrido está assim ementado:

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 cuja 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 conseqüência 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.

Para caracterizar a divergência foram apresentados os acórdãos n.ºs 101-96.680 e 101-94.491, assim ementados:

- Acórdão n.º 101-96680

Assunto: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL/LL

Anos-calendário: 2000 a 2004

DEDUÇÃO DA PROVISÃO — CSLL - TRIBUTO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa — REGIME DE CAIXA - Para fins de apuração da base de cálculo da CSL, o valor correspondente à provisão para pagamento de tributos e contribuições com a exigibilidade suspensa deverá ser contabilizado pela pessoa jurídica pelo regime de caixa, em consonância com a legislação vigente.

- Acórdão n.º 101-94491

CSLL – PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS – TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa – Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão.

CSLL – ANTECIPAÇÃO DE CUSTOS OU DESPESAS – TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa – A dedutibilidade de tributos ou contribuições, cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medida judicial, somente ocorrerá por ocasião em que houver decisão final da justiça desfavorável à empresa.

A recorrente aduz que (fls. 258):

- A jurisprudência administrativa é assente no sentido de que os tributos que estejam com sua exigibilidade suspensa, nos termos do artigo 151 do Código Tributário Nacional, constituem provisões (e não despesas incorridas), a serem contabilizadas pelo regime de caixa, estando vedada sua dedução para apuração da base de cálculo de outro tributo, no caso específico, da CSLL, conforme comandos conjugados dos artigos 41, caput e seu § 1º, da Lei n.º 8.981/95 e 13,1, Lei n.º 9.249/95;

*- a doutrina de Edmar Oliveira Andrade Filho, no sentido de que as provisões que devem ser registradas no Passivo são aquelas de caráter contingente (cobertura de riscos de perdas potenciais) e as decorrentes de obrigações potenciais, assim consideradas aquelas que ainda não foram formalizadas ou consideradas incondicionais de acordo com o direito aplicável à espécie. Assim, **o traço característico fundamental de uma provisão é a sua inexigibilidade, que decorre da natureza provisória ou potencial da obrigação**". É o mesmo autor que completa: "a exigibilidade de uma obrigação afasta toda e qualquer cogitação acerca do caráter de provisão do valor que é imputado ao resultado do período. **Diante de uma obrigação exigível, não cabe cogitar de provisão, mas, de despesa incorrida.**" Destaquei. Igual visão é compartilhada por Rubens Gomes de Sousa, para quem **as provisões são inexigibilidades**;*

- sendo certo que, em caso de apresentar-se **exigível** a obrigação, **não se cogita de provisão**, a contrario sensu, em se tratando de obrigação **inexigível** (por estar suspensa sua exigibilidade ou por outra causa), **há provisão, indedutível**, portanto, nos termos do art. 13, I, da Lei n.º 9.249/95;

- Tal ordem de idéias, como visto, encontra-se perfeitamente espelhada no Acórdão paradigma n.º **101-94491**, ao assentar, categoricamente, que "por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, **os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de Provisão**;

- O acórdão paradigma n.º **101-96680** confirma o entendimento, acrescentando que - para fins de apuração da base de cálculo da CSL, o valor correspondente à provisão para pagamento de tributos e contribuições com a exigibilidade suspensa deverá ser contabilizado pela pessoa jurídica pelo regime de caixa, em consonância com a legislação vigente;

- Fixadas as premissas acima, convém salientar a total impropriedade de eventual alegação da empresa contribuinte no sentido de que a indedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa aplicar-se-ia, exclusivamente, à determinação do lucro real, base de cálculo do IRPJ, e não à CSLL. Assertiva desta sorte não encontra razão de ser, tendo em vista **o disposto no art. 13, I, da Lei n.º 9.249/95, pelo qual restou vedada a dedução, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, de quaisquer provisões, nestas incluídas as provisões constituídas em função de tributo com exigibilidade suspensa, excetuando-se apenas as provisões para pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário e as provisões técnicas exigidas por legislações especiais. O art. 57 da Lei n.º 8.981/95 permite idêntica conclusão.**

Através do Despacho n.º 1200-0.359/2009 - 2ª Câmara/Colegiado único, de 19/10/2009 (fls. 265/266), considerando a tempestividade e demais requisitos necessários à sua admissibilidade, foi dado seguimento ao recurso especial.

Cientificada, a recorrida apresentou contrarrazões (fls. 272/281), a seguir sintetizadas:

- que o acerto do acórdão recorrido é patente, ao reconhecer 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 certa de vencimento, restando prejudicada a aplicação da norma prevista no art. 13, I, da Lei 9.249/95. Também não merece reparo o entendimento de que a regra específica de indedutibilidade de tais despesas contida no art. 41, §1º, da Lei n.º 8.981/95, aplica-se, tão-somente, ao lucro real (base de cálculo do IRPJ);

- que embora a Fazenda considere como sendo provisão, na verdade se trata de contas a pagar;

- que não seria pelo fato de se estar discutindo se o tributo é ou não devido que lhe pode ser negada a característica de contas a pagar;

- que o fato de a RFB cobrar acréscimos legais de todo o período, tão logo a decisão judicial seja desfavorável ao contribuinte, prova que é devido, mas apenas não exigível naquele momento, o que não ocorreria se se tratasse de provisão;

- que 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;

- que não se enquadrando no conceito de provisão, não há se falar no seu enquadramento no art. 13, I, da Lei nº 9.249/95;

- que a jurisprudência do CARF tem se posicionado pela imprevisibilidade legal da adição à base de cálculo da CSLL de todas as despesas que seriam indedutíveis na apuração do lucro real, fazendo referência a decisões nesse sentido;

- que *chama atenção para o seguinte fato novo em relação ao Auto de Infração (já informado nos autos): em setembro de 2006 houve a reversão contábil do saldo da obrigação fiscal não adicionada no ano de 2001, e que motivou o lançamento ora combatido,, em virtude do encerramento do processo judicial nº 2001.38.00.003090-0, com a conseqüente tributação desse valor para fins de apuração da CSL;*

- que esse fato leva à conclusão de que *como a suposta provisão, que não foi adicionada na base de cálculo da CSL no período autuado, foi revertida em período posterior ao do lançamento, sem que tenha havido sua exclusão da base de cálculo da CSL, o efeito da presente autuação passou a ser meramente temporal, ou seja, o tributo exigido já foi recolhido em período posterior;*

- que em nome da verdade material faz-se necessária a conversão do julgamento em diligência *para que a Fiscalização de domicílio do contribuinte confirme que a obrigação referente ao pagamento da CSL já foi extinta através da tributação da reversão do passivo sem que houvesse a exclusão fiscal em setembro de 2006, após a qual, confirmada a ocorrência do efeito meramente temporal, conforme aqui alegado, a presente autuação somente poderá ser mantida no que se refere aos encargos moratórios, conforme já decidiu inúmeras vezes esse Conselho;*

- que se esse não for o entendimento do colegiado, que *seja preservado o seu direito à exclusão respectiva na base de cálculo da CSL no ano de 2006 (momento do trânsito em julgado da ação), como forma de garantir que a Recorrente não tribute em duplicidade a CSL objeto da presente autuação, prevenindo-se, ainda, contra a decadência desse direito.*

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, relator.

O recurso preenche os requisitos necessários à sua admissibilidade, consoante *Despacho nº 1200-0.359/2009 - 2ª Câmara/Colegiado único, de 19/10/2009 (fls. 265/266), merecendo ser conhecido.*

A matéria refere-se à não adição na base de cálculo da CSLL de tributos com exigibilidade suspensa em função de processo judicial movido pelo sujeito passivo, no caso contra a cobrança de contribuições em favor do INSS, em que foi requerida a não incidência dessa contribuição sobre os valores pagos a título de previdência complementar privada, por não integrarem o salário contribuição.

Conforme informação trazida aos autos nas suas contrarrazões, a recorrida afirma que a supracitada demanda, objeto do processo judicial nº 2001.38.00.003090-0, lhe foi favorável, mediante decisão transitada em julgado, e que, em face dessa decisão, em setembro de 2006 efetuara a reversão contábil do saldo da obrigação fiscal não adicionada no ano-

calendário de 2001, com a conseqüente tributação desse valor para fins de apuração da CSL, asseverando que o efeito da autuação em causa passara a ser meramente temporal, porquanto o tributo exigido já teria sido recolhido em período posterior.

Dessa forma, requer ainda nas suas contrarrazões, a conversão do julgamento em diligência para que seja averiguada a veracidade das afirmações acima delineadas, após o que, confirmado o pagamento da exação em período posterior, sua obrigação passaria a ser a de recolher apenas os encargos moratórios pela postergação do pagamento do tributo, mas que, em se admitindo a hipótese de não ser esse o entendimento do Colegiado, que lhe seja assegurado o direito à *exclusão respectiva na base de cálculo da CSL no ano de 2006 (momento do trânsito em julgado da ação)*, como forma de garantir que a Recorrente não tribute em duplicidade a CSL objeto da presente autuação, prevenindo-se, ainda, contra a decadência desse direito.

A propósito, comungo do entendimento de que os tributos discutidos judicialmente representam provisões, uma vez que ditas obrigações fiscais não têm data definida de pagamento, bem como possuem incerteza quanto à sua ocorrência, já que, para serem considerados devidos, dependem de decisão judicial transitada em julgado em favor do fisco, caso contrário, como no presente, nada há a deduzir em face da inexistência, declarada em Juízo, de relação jurídico-tributária. Assim, diante da sua imprevisibilidade, entendo que se caracterizam como provisões fiscais, e não como despesa incorrida.

Entendo, pois, que o trânsito em julgado ocorrido em ano posterior à dedução em causa evidenciou que, no momento em que foi deduzida, a situação era incerta, daí a sua indedutibilidade, cuja situação passou a ser certa e conhecida somente quando ocorreu o trânsito em julgado da ação judicial, externando, em caráter definitivo, o entendimento de que a questionada contribuição previdenciária não era devida, não havendo, pois, falar-se na existência de obrigação, menos ainda em sua dedutibilidade.

Feitas essas considerações iniciais, pertinentes em face do meu entendimento ser pela indedutibilidade dos valores questionados, contrariamente ao que fora decidido pela Câmara *a quo*, vislumbro a necessidade de se delimitar o litígio com vistas a uma análise do que realmente deve ser posto à nossa apreciação, enquanto instância especial uniformizadora da jurisprudência administrativa. Sendo assim, em termos de dissenso jurisprudencial a ser solucionado, se encontram em confronto duas teses: uma pela dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa por força de medida judicial (decisão recorrida), e a sua contraposição em relação ao acórdão divergente apresentado pela Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN no seu recurso especial de divergência.

Portanto, entendo que qualquer outra discussão acerca de possíveis acertos que devam ser efetuados em relação ao que já teria ou não sido recolhido, e a que título, bem como sobre a realização de diligência com vistas a averiguações que no meu entender não teriam relevância alguma para o exercício da nossa competência de órgão julgador voltado para a uniformização da jurisprudência administrativa, não se constitui em matéria que deva ser objeto de apreciação em sede de recurso especial.

Sendo assim, passo a discorrer sobre as teses em confronto, trazendo à baila decisão proferida por este Colegiado no Acórdão CSRF nº 9101-000.592, sessão de 18/05/2010, no processo administrativo nº 16327.000670/2001-72, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 1998, 1999, 2000

Ementa: CSLL. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. Assim, a dedutibilidade de tais rubricas somente ocorrerá por ocasião de decisão final da justiça, desfavorável à pessoa jurídica.

Por bem traduzir o entendimento que considero correto para a abordagem do tema, peço vênha para transcrever voto proferido pelo i. Conselheiro Valmir Sandri no Acórdão nº 101-94.491, sessão de 29/01/2004, relativo ao processo administrativo nº 10920.002057/2003-76, a cujos fundamentos me filio e adoto como razões de decidir:

(...).

Conforme se verifica do relatório, remanescem para ser analisada por esta E. Câmara as seguintes matérias:

1) Redução Indevida do Lucro Líquido para efeito de base de cálculo da CSLL no ano-calendário de 1999 e 2000, pela utilização de parte da COFINS e da CPMF que se encontravam com a exigibilidade suspensa em virtude de antecipação de tutela;

2) Inobservância do Regime de Escrituração (a partir do AC 97)- Antecipação de Custos ou Despesas, decorrente da não adição ao lucro líquido do exercício para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, de valores referentes ao PIS e COFINS (incluindo juros), que no ano-calendário de 1999 estavam com sua exigibilidade suspensa por força de medida judicial;

3) (...).

Em relação ao item 1, alega a Recorrente que a natureza da conta contábil em que a COFINS e CPMF foram escrituradas é de contas a pagar e não de provisão, por entender que o fato das referidas contribuições estarem com a sua exigibilidade suspensa, não significa que o crédito tributário correspondente não era devido, identificável ou mensurável, mas tão somente que o seu efetivo desembolso está postergado para o momento do término da ação judicial e que, portanto, até que não seja proferida decisão na ação judicial, são totalmente devidos.

Entretanto, ao que pese o argumento despendido pela Recorrente, entendo que o mesmo não tem como prosperar, até porque, se a Recorrente entendesse que o crédito tributário questionado judicialmente era devido, não teria se aventurado a uma demanda judicial morosa e infrutífera. Se o fez, é porque entendia que as leis que instituíram ou majoraram as obrigações questionadas, traziam em seu bojo flagrantes ilegalidades e inconstitucionalidades, e sendo assim, não há o que se falar em contas a pagar, até porque, tal obrigação nasce de modo incondicional, ao passo que as características dos tributos com exigibilidade suspensa, são obrigações fiscais condicionadas à exigência futura e incerta.

Portanto, por configurar uma situação de solução indefinida a data do encerramento do ano-calendário a que se refere, dependente de eventos futuros que poderão ou não ocorrer, subsume-se a uma situação de contingência que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, ou seja, à época do balanço, tal ganho ou perda é apenas potencial, não representando, evidentemente, uma obrigação incondicional.

Logo, decorre daí a necessidade da formação da provisão para o registro contábil dos tributos com exigibilidade suspensa em função de sua contingência passiva em exercício futuro, cujos, valores, apropriados como despesa no ano-calendário, devem ser adicionadas ao lucro líquido para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, por força do disposto no art. 13, inciso I, da Lei nº 9.259/95.

Sendo assim, mantenho integralmente a decisão recorrida em relação a este item.

Em relação ao item 2 (Antecipação de Custos ou Despesas), alega a Recorrente que o disposto no art. 41 e o parágrafo primeiro da Lei nº 8.981/95, prevê a indedutibilidade de tributos e contribuições com exigibilidade suspensa, unicamente para fins de apuração do lucro real, base de cálculo do Imposto de Renda e não para a Contribuição Social sobre o Lucro.

De fato, a indedutibilidade dos tributos com a exigibilidade suspensa contida no art. 41, § 1º. da Lei nº. 8.981/95, era de aplicação exclusiva para efeito de apuração do lucro real, base de cálculo do Imposto de Renda, não encontrando fundamentação legal para fins da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro.

Ocorre que, por força do disposto no art. 13, inciso I, da Lei nº. 9.249/95, com exceção das provisões constituídas para pagamento de férias de empregados e de décimo terceiro salário e das provisões técnicas exigidas por legislações especiais, ficaram vedadas para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, qualquer provisão, nesta incluídas as provisões constituídas em função de tributo e contribuição com exigibilidade suspensa.

Logo, não há como prosperar os argumentos despendidos pela Recorrente, devendo, portanto, ser mantida integralmente a exigência em relação a este item.

(...).

Em suma, observo essa situação da seguinte forma: em 2001 a contribuição não era dedutível da base de cálculo da CSLL porque evidentemente não se podia prever qual seria o posicionamento judicial a respeito, enquanto que, quando do conhecimento do trânsito em julgado dessa decisão, que foi pela inexistência de Contribuição a recolher, restaria demonstrado, no mínimo, o acerto acautelatório da glosa procedida pela autoridade fiscal.

A respeito dos ajustes pleiteados pela recorrida em suas contrarrazões, entendo que deverão ser encaminhados à repartição da RFB encarregada da execução do acórdão, que os analisará quanto à sua viabilidade.

Pelos motivos acima expostos, dou provimento ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz

Processo nº 10680.015676/2004-81
Acórdão n.º **9101-001.512**

CSRF-T1
Fl. 12

CÓPIA