

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10735.002437/00-20  
Recurso nº : 134.811  
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - EXS.: 1996 e 1997  
Recorrente : PETROFLEX INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A  
Recorrida : 6ª TURMA/DRJ no RIO DE JANEIRO/RJ I  
Sessão de : 30 DE JANEIRO DE 2004  
Acórdão nº : 105-14.290

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - AJUSTES NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. PROVISÃO NÃO DEDUTÍVEL - TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa - Constitui provisão não dedutível na determinação do lucro real, o registro, como despesa, de valores depositados judicialmente relativos a tributos com exigibilidade suspensa e, como tal, devem aqueles valores ser adicionados ao lucro líquido do período, na apuração da base de cálculo da CSLL, nos termos do item 3, da alínea "c", do § 1º, do artigo 2º da Lei nº 7.689, de 1988, com a redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PETROFLEX INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto, que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Roberto Bekierman que dava provimento ao recurso.

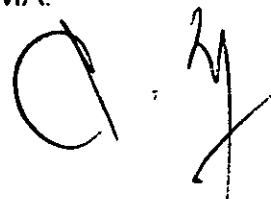
  
DORIVAL PADOVAN  
PRESIDENTE

  
LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 26 FEV 2004

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Processo nº : 10735.002437/00-20  
Acórdão nº : 105-14.290

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: VERINALDO HENRIQUE DA SILVA, DANIEL SAHAGOFF, CORINTHO OLIVEIRA MACHADO (Suplente Convocado), EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT e JOSÉ CARLOS PASSUELLO. Ausente, justificadamente o Conselheiro ÁLVARO BARROS BARBOSA LIMA.

Two handwritten signatures in black ink. The first signature on the left is a large, stylized letter 'D'. The second signature on the right is more complex, starting with a vertical line and a horizontal stroke, followed by several loops and a final downward stroke.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Processo nº : 10735.002437/00-20  
Acórdão nº : 105-14.290

Recurso nº : 134.811  
Recorrente : PETROFLEX INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A

## RELATÓRIO

PETROFLEX INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A, já qualificada nos autos, recorre a este Conselho, da decisão prolatada pela 6ª Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro/RJ I, consubstanciada no Acórdão de fls. 84/89, da qual foi cientificada em 02/09/2002, conforme Aviso de Recebimento (AR) de fls. 93, por meio do recurso protocolado em 01/10/2002 (fls. 94).

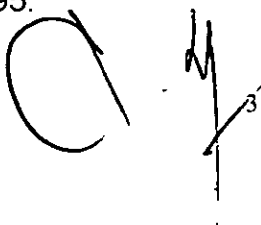
Contra a contribuinte foi lavrado o Auto de Infração (AI), de fls. 48/51, no qual foi formalizado o lançamento concernente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativo aos anos-calendário de 1995 e 1996, correspondentes aos exercícios financeiros de 1996 e 1997.

De acordo com a descrição dos fatos constante da peça acusatória e detalhamento contido no Termo de Constatação Fiscal de fls. 04, foi constatada a infração descrita como apuração incorreta da base cálculo da contribuição social nos aludidos períodos, por falta de adição de parcelas correspondentes à provisão TORMB (Taxa de Organização e Regulamentação do Mercado da Borracha), constituída nos respectivos anos-calendário.

O demonstrativo de fls. 05 lista os valores mensais da provisão de que se cuida e informa que a exigibilidade daquela taxa é objeto de discussão judicial.

Ressalta a autora do feito que os valores arrolados na autuação foram objeto de adição na determinação do lucro real, base de cálculo do IRPJ.

A infração foi fundamentada no artigo 2º e seus §§, da Lei nº 7.689/1988; no artigo 57, da Lei nº 8.981/1995, com as alterações do artigo 1º, da Lei nº 9.065/1995; e no artigo 19, da Lei nº 9.249/1995.

Handwritten signature and initials in black ink, consisting of a large 'O' and a stylized signature with a small '3' at the end.

Em impugnação tempestivamente apresentada (fls. 57/68), a autuada, por meio de seu Procurador (Mandato às fls. 69), se insurgiu contra o lançamento, com base nos argumentos dessa forma sintetizados na decisão recorrida:

*"1. O valor correspondente à Taxa de Organização e Regulamentação do Mercado da Borracha - Tormb deveria ser adicionado ao lucro líquido apenas para apuração do Lucro Real, inexistindo obrigação legal de adição na apuração da base de cálculo da CSLL;*

*"2. O artigo 57 da Lei nº 8.981/1995 teria determinado a aplicação à CSLL das regras de apuração e pagamento do IRPJ, ressalvando que teriam permanecido inalteradas em relação à CSLL as disposições relativas à base de cálculo e alíquota;*

*"3. A regra do § 1º do artigo 41 da Lei nº 8.981/1995 não se aplicaria na determinação da base de cálculo da CSLL;*

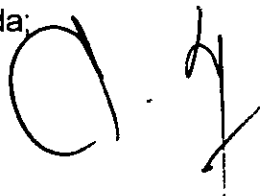
*"4. O autuante teria se valido de analogia vedada pelo Código Tributário Nacional - CTN para justificar a suposta infração;*

*"5. O autuante teria considerado indevidamente como provisão os valores glosados, já que estes não teriam natureza de provisão."*

Em Acórdão de fls. 84/89, a Sexta Turma de Julgamento da DRJ/Rio de Janeiro/RJ I manteve a exigência, se fundamentando nas seguintes razões para decidir:

1. é indevida a censura da Impugnante quanto à inaplicabilidade da norma contida no parágrafo 1º, do artigo 41, da Lei nº 8.981/1995, pois o dispositivo não embasou a autuação, a qual foi fundamentada no artigo 57, daquele diploma legal;

2. a caracterização das parcelas glosadas no procedimento fiscal como *provisão* é de iniciativa da própria Contribuinte, conforme registros efetuados em seu Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), com cópias acostadas aos autos; portanto, improcede a alegação de que o autuante se equivocou ao descrevê-las como tal; como a defesa não logrou comprovar que aqueles valores possuem natureza distinta de *provisão*, prevalece a classificação utilizada na escrituração da autuada;



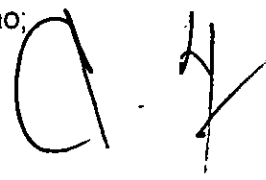
3. é de se reconhecer a existência da falha no procedimento apontada pela Impugnante, acerca da ausência de menção à alteração do teor do artigo 2º, da Lei nº 7.689/1988, levada a efeito pela Lei nº 8.034/1990 (conforme reproduzido no voto condutor do aresto recorrido); assim, a regra da indedutibilidade das provisões na base de cálculo da CSLL, somente passou a existir após a modificação promovida quando da edição deste ato, não citado na peça acusatória; no entanto, o aludido vício não prejudicou o exercício do direito de defesa da Contribuinte, a qual demonstrou pleno conhecimento da restrição à dedutibilidade de que se cuida, de acordo com o trecho de sua impugnação, que transcreve;

4. é imprópria a alegação de que o procedimento fiscal se valeu de analogia para a exigência de tributos, pois, na espécie dos autos, há expressa disposição legal (artigo 2º, da Lei nº 8.034/1990), estabelecendo a obrigatoriedade de adição das provisões contabilizadas pela pessoa jurídica, na apuração da base de cálculo da CSLL.

Através do recurso de fls. 95/108, instruído com os documentos de fls. 109 a 151, a Contribuinte, por seu Procurador, vem de requerer a este Colegiado, a reforma da decisão de 1º grau, reproduzindo os argumentos contidos na impugnação e contestando as conclusões daquela instância, baseando-se nas seguintes alegações:

1. reafirma que a autoridade lançadora aplicou regras exclusivas de apuração do IRPJ, na quantificação da base de cálculo da CSLL, contrariando, inclusive, o comando contido no artigo 57, da Lei nº 8.981/1995, que fundamentou a exigência, pois o dispositivo mantém a base de cálculo e as alíquotas da contribuição previstas na legislação em vigor; assim, ao contrário do que concluiu a instância recorrida, a atuante se valeu de analogia para formalizar o lançamento, e "batizou" como provisão, aquilo que, absolutamente, não o é;

2. discorda da decisão guerreada, quanto à existência de previsão legal expressa determinando a indedutibilidade de tributo questionado judicialmente, em relação à CSLL, somente admitindo quanto ao IRPJ; conclusão diversa levaria à já alegada analogia, vedada pelo artigo 108, do CTN, como já demonstrado na impugnação;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10735.002437/00-20

Acórdão nº : 105-14.290

3. contesta o afastamento da discussão acerca do disposto no artigo 41, da Lei nº 8.981/1995, sob o argumento de que a matéria é estranha aos autos, por não haver sido citado o dispositivo na autuação; segundo a Recorrente, como aquela norma se refere exclusivamente à determinação da base de cálculo do IRPJ, jamais à CSLL, e o artigo 57, da mesma lei mantém inalterados a alíquota e a base de cálculo da aludida contribuição, a análise dos dispositivos é imprescindível para o deslinde do litígio, não sendo razoável a sua citação no AI, até mesmo porque desautorizaria o lançamento em questão.

Encerra a Contribuinte, reiterando as suas três principais alegações, quais sejam:

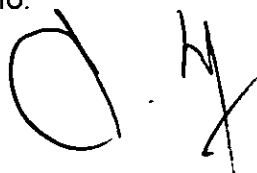
a) a base de cálculo da CSLL não é igual à do IRPJ;

b) inexistente previsão legal para que seja adicionado o valor dos tributos questionados judicialmente na base de cálculo da CSLL;

c) inexistente o alegado provisionamento dos valores efetivamente depositados judicialmente à título de TORMB (cópias da petição inicial e das guias de depósito, ora anexadas), uma vez que a contrapartida dos correspondentes registros é a conta *Caixa*, não se constituindo em estimativas futuras, incertas e em potencial, mas sim, em valores efetivamente depositados à ordem do Juízo da 5ª Vara Federal do Rio de Janeiro.

Às fls. 109 a 114, e 154 a 157, constam documentos relativos ao arrolamento de bens realizado pela Contribuinte, nos termos da legislação de regência, o qual foi considerado regular pela repartição de origem, que encaminhou os presentes autos a este Primeiro Conselho de Contribuintes, para apreciação do recurso, conforme despachos de fls. 159 e 160.

É o relatório.



V O T O

Conselheiro LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA, Relator

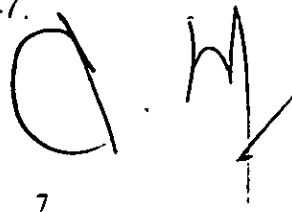
O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de sua admissibilidade, devendo, desta forma, ser conhecido.

Como descrito no relatório, a matéria litigiosa constante dos autos se refere à falta de adição, na determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, dos anos-calendário de 1995 e 1996, de parcelas correspondentes à provisão TORMB (Taxa de Organização e Regulamentação do Mercado da Borracha), constituída no período.

Nesta instância, insiste a Recorrente que não se obrigava àquela adição, quer pela caracterização errônea das parcelas relativas à questionada taxa como provisão, quer pela inexistência de previsão legal para que seja adicionado o valor dos tributos questionados judicialmente na base de cálculo da CSLL.

Noticiam os autos que a Contribuinte ingressou em Juízo questionando a legalidade da instituição da TORMB, alegando a existência de vícios na correspondente legislação, tendo passado a depositar judicialmente a referida taxa, de acordo com a petição inicial e as guias de depósito juntadas no recurso, com cópias às fls. 115 a 151. Depreende-se, também, que os valores depositados foram registrados contabilmente, sendo a despesa apropriada a cada mês contra uma conta de passivo, pelo regime de competência, em razão do fato descrito no parágrafo seguinte.

Referidos valores foram adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real mensal, sob o histórico "*Provisão Tormb Processo Judicial*", de acordo com as cópias do LALUR constantes das fls. 06 a 47.



7

DA CARACTERIZAÇÃO DO FATO ARROLADO NA AUTUAÇÃO COMO  
PROVISÃO:

O conceito de *provisão* na ciência contábil envolve uma certa falta de objetividade, divergindo em alguns pontos na literatura especializada, conforme se verá.

1) para Cândido Henrique de Campos (em *Planejamento Tributário – Imposto de Renda - Pessoas Jurídicas*. São Paulo; Ed. Atlas; 1986), as *provisões* são, por definição, “(...) parcelas de lucros retidos, porque só podem ser constituídas se houver lucros. Fazem, portanto, parte do Patrimônio Líquido das empresas.” No entanto, ao listar as *provisões* à época dedutíveis pela legislação do IRPJ, o autor contradiz o conceito esposado, pois a sua dedutibilidade na determinação do lucro real, independia da apuração (ou existência) de lucros na empresa;

2) já em sua obra *Aspectos Contábeis da Nova Lei das Sociedades por Ações* (São Paulo; Ed. Atlas; 2ª Ed.), A. Lopes de Sá defende que a *provisão* não é custo nem pagamento; é uma parte do lucro que se separa para uma determinada finalidade;

3) em uma análise mais aprofundada sobre o tema, contida na obra *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações* (São Paulo; Ed. Atlas; 1980), Sérgio de Iudícibus e outros trazem uma fundamental distinção entre as *provisões*, como prováveis valores a desembolsar em função de eventos já ocorridos, e as demais obrigações, caracterizadas estas, pela sua liquidez e certeza, estando os seus valores já definidos como, por exemplo, Salários a Pagar e ICMS a Recolher, entre outros.

Em seu recurso, a Contribuinte também nos brinda com um novo conceito acerca da matéria, nos seguintes termos:

“(...) provisões são registros contábeis estimados que, autorizados pela legislação fiscal, correspondem a obrigações encargos e riscos futuros, até mesmo incertos, que são apropriados como custos ou despesas na determinação da base de cálculo, que reduzem o lucro tributável”. (fls. 106, 5º parágrafo).

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10735.002437/00-20

Acórdão nº : 105-14.290

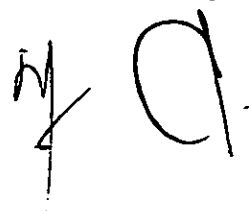
Nesse contexto, a defesa censura o procedimento fiscal objeto do litígio, sob o argumento de que, como as quantias (relativas à taxa questionada judicialmente) eram depositadas em Juízo e, portanto, foram creditadas ao *Caixa* da empresa, não poderiam ser consideradas como despesas estimadas, futuras ou incertas.

Tal posicionamento denota a falta de alcance da natureza do instituto de que se cuida, por parte da Recorrente, como passo a demonstrar.

Dos ensinamentos doutrinários acima esposados – inclusive com a colaboração da própria Recorrente – pode-se tirar a ilação de que *provisão* não corresponde a uma despesa efetivamente incorrida, mas não paga no período considerado, a cuja apropriação se obriga a sociedade, por força do regime de competência, previsto nas leis societária e fiscal; na verdade, o seu conceito está vinculado a uma destinação do resultado para fazer face a um evento futuro e incerto, que envolve um razoável grau de probabilidade de que venha a ocorrer, sendo registrado na contabilidade ou por seu montante real – se a incerteza reside apenas no evento em si – ou estimado (se o valor efetivo não pode ser quantificado).

Ao questionar na Justiça uma determinada exação, o contribuinte exterioriza a sua inconformidade com a cobrança do correspondente tributo ou contribuição, por alegada inexistência da relação jurídica estabelecida, em tese, pela legislação que o instituiu; nesses termos, defende ele a ausência de certeza e liquidez da respectiva obrigação; caso seja acolhida a sua alegação pelo Judiciário, ou restar suspensa a exigibilidade do tributo, o resultado do período em que ocorreu o fato gerador (ou o vencimento) da obrigação contestada será onerado pela dedução de uma despesa, cuja inexistência é defendida pelo sujeito passivo, e confirmada, ainda que de forma não definitiva, pela decisão judicial.

Assim, como a ratificação, ou não, do débito tributário somente se dará com a decisão judicial definitiva, estamos, sim, diante de um evento futuro e incerto, caracterizador da *provisão*, caso resolva a pessoa jurídica, por aplicação da convenção



contábil do conservadorismo, registrar a pretensa obrigação, tendo como contrapartida uma conta de resultado (inapropriadamente designada como *despesa*).

A objeção da Recorrente àquela caracterização, centrada no fato de haver efetuado um crédito na conta “Caixa”, em contrapartida ao lançamento dos valores depositados, deriva de sua interpretação equivocada do instituto, pois o mencionado registro se reporta, apenas, à contabilização do depósito, pela saída do recurso, abrangendo, tão-somente, contas patrimoniais do ativo circulante (Caixa e Créditos Diversos), sem efeitos no resultado do respectivo período.

Como os valores objeto dos depósitos, foram adicionados ao lucro líquido, na determinação do lucro real do período a que se refere a presente exigência, certamente a Autuada efetuou um outro registro, relacionado à contabilização da “despesa”, contra uma conta de obrigações, a configurar a provisão por ela adicionada no LALUR, que agora nega que tivesse aquela natureza.

Confirmando essas assertivas, reproduzo trecho da obra “*Imposto de Renda da Empresas – Interpretação e Prática*”, da lavra de Hiromi Higuchi e Fábio Hiroschi Higuchi (São Paulo; 1996; Ed. Atlas; 21ª Ed.), na qual os autores, analisando o tema, assim se posicionam:

#### **“CONTABILIZAÇÃO DO TRIBUTO CONTESTADO**

*“A dedutibilidade da contrapartida da provisão para pagamento de tributo, quando a pessoa jurídica está amparada por medida judicial desobrigando-a do recolhimento é sui generis em que o contribuinte não poderá afirmar que a provisão é dedutível ao mesmo tempo que tem medida judicial favorável ao seu argumento que o tributo é indevido. (...)”* (Pág. 212 - destaquei).

#### **INDEDUTIBILIDADE DAS PROVISÕES NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL:**

Estabelecido que os valores adicionados pela Fiscalizada na apuração do lucro real, ainda que sejam decorrentes de tributos com exigibilidade suspensa pela existência de depósitos judiciais, constituem, efetivamente, *provisões*, passemos a analisar

os argumentos da defesa contrários à acusação fiscal de que tais valores são, também, indedutíveis na apuração da base de cálculo da CSLL.

Discordo da interpretação dada pela Recorrente ao artigo 57, da Lei nº 8.981/1995, uma vez que o legislador, ao estabelecer a aplicação das mesmas normas de apuração e pagamento do IRPJ, à CSLL, mantendo a base de cálculo e as alíquotas da contribuição previstas na legislação em vigor, apenas buscou evitar repetições de comandos aplicáveis à CSLL, semelhantes à apuração do imposto de renda, ressalvando a legislação vigente disciplinadora de sua alíquota e base de cálculo.

Como aquela base imponible, prevista pela Lei nº 7.689, de 1988, com a redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990, previa a adição do valor das provisões não dedutíveis na determinação do lucro real (item 3, da alínea "c", do § 1º, do artigo 2º), improcede a alegação de que a autuante se valeu de analogia para formalizar o lançamento, o qual resultou de aplicação literal do comando legal.

#### DA INDEDUTIBILIDADE DOS TRIBUTOS QUESTIONADOS JUDICIALMENTE NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL:

Do meu ponto de vista, a discussão proposta pela Recorrente acerca do conteúdo do parágrafo 1º, do artigo 41, da Lei nº 8.981, de 1995, que ampararia a sua tese de dedutibilidade dos valores da taxa questionada judicialmente, (objeto dos depósitos efetuados), na base de cálculo da CSLL, em razão da vedação nela contida somente se referir à base de cálculo do IRPJ, não tem o alcance por ela pretendido.

Com efeito, embora não definido como *provisão*, o procedimento previsto no dispositivo legal invocado tem, efetivamente, aquela natureza, conforme entendeu inicialmente a Autuada, e demonstrei neste voto.

Dessa forma, em se tratando de uma *provisão*, e sendo esta expressamente indedutível na determinação do lucro real, conforme dispõe aquele comando, será ela igualmente não dedutível na base de cálculo da contribuição de que se cuida, nos termos do



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10735.002437/00-20

Acórdão nº : 105-14.290

já citado item 3, da alínea "c", do § 1º, do artigo 2º, da Lei nº 7.689, de 1988, com a redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990; como a Contribuinte não efetuou a adição dos correspondentes valores na determinação daquela base imponible, afigura-se correto o procedimento fiscal que exigiu a diferença de CSLL decorrente da retificação, de ofício, dos valores declarados àquele título.

Por todo o exposto, e tudo mais constante do processo, conheço do recurso, para, no mérito, negar-lhe provimento.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 30 de janeiro de 2004.

  
LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA 