



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 11065.002228/2006-08  
**Recurso n°** 902.166 Voluntário  
**Acórdão n°** **1803-00.976 – 3ª Turma Especial**  
**Sessão de** 02 de agosto de 2011  
**Matéria** AI CSLL  
**Recorrente** STAHL BRASIL S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

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, apresentando nítido caráter de provisão.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

PRECLUSÃO.

Questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, com a apresentação da petição impugnativa inicial, e somente vêm a ser demandadas na petição de recurso, constituem matérias preclusas das quais não se toma conhecimento, por afrontar o princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o Processo Administrativo Fiscal

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, não conhecer da matéria relativa a taxa de juros SELIC sobre a multa de ofício e no mérito negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Sérgio Luiz Bezerra Presta e Meigan Sack Rodrigues

(assinado digitalmente)

Selene Ferreira De Moraes - Presidente.

(assinado digitalmente)

Walter Adolfo Maresch - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Selene Ferreira de Moraes (Presidente), Sérgio Rodrigues Mendes, Walter Adolfo Maresch, Sérgio Luiz Bezerra Presta, Victor Humberto da Silva Maizman e Meigan Sack Rodrigues.

## Relatório

STAHL BRASIL S/A, pessoa jurídica já qualificada nestes autos, inconformada com a decisão proferida pela DRJ PORTO ALEGRE (RS), interpõe recurso voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, objetivando a reforma da decisão.

Adoto o relatório da DRJ por bem retratar os fatos.

*Trata-se de impugnação (fls. 213) a auto de infração (fls. 02) lavrado para constituir créditos tributários de CSLL decorrentes de fatos geradores ocorridos nos anos calendários de 2002 e 2003.*

*De acordo com o relatório da ação fiscal (fls. 204), a impugnante deduziu do lucro líquido valores de Cofins cuja exigibilidade estava à época com exigibilidade suspensa em função de ação judicial. De acordo com a fiscalização, tais valores não configuram despesas, mas provisões, devendo, portanto, ser adicionadas ao lucro líquido, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL. Em decorrência dessa adição e da existência de bases de cálculo negativas a serem compensadas, e tendo em vista a "trava" de 30%, foi refeita a compensação dessas bases nos dois anos (2002 e 2003),*

*A impugnante reconhece que a exigibilidade da Cofins está mesmo suspensa, mas que, todavia, de acordo com o Pronunciamento XXII/98 do Ibracon e com a literatura contábil, provisões não são passivos exigíveis, ao passo que no tocante às "obrigações fiscais não há dúvidas de que a sua exigibilidade e liquidez surgem pelo simples fato de a lei, instrumento pelo qual se criam direitos e obrigações, existir". Assim, havendo presunção de sua legalidade, "a obrigação assumida com tributos com exigibilidade suspensa tem natureza de passivo exigível", e "não há dúvidas, portanto de que o passivo contábil reconhecido pela impugnante não é uma provisão, tendo em vista que os tributos com exigibilidade suspensa são, em verdade, passivos exigíveis". Aduz ainda que, sendo improcedente a adição dos valores dos tributos, também o seria a recomposição da compensação de bases de cálculo negativas.*

A DRJ PORTO ALEGRE/RS, através do acórdão 10-29.146, de 16 de dezembro de 2010 (fls. 265/266), julgou procedente o lançamento, ementando assim a decisão:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL*

*Ano-calendário: 2002, 2003*

*CSLL. DESPESA COM A CONSTITUIÇÃO DE PROVISÃO REFERENTE A TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPensa EM FUNÇÃO DE MEDIDA JUDICIAL. INDEDUTIBILIDADE.*

*Para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, é indedutível a despesa com a constituição de provisão para pagamento de tributos cuja exigibilidade estiver suspensa em decorrência de ação judicial.*

Ciente da decisão em 17/01/2011, conforme Aviso de Recebimento – AR (fl. 268), apresentou o recurso voluntário em 16/02/2011 - fls. 269/291, onde reitera os argumentos da inicial de que não se trata de provisão mas de passivo exigível e ser ilegais os ajustes de base de cálculo procedidos pela fiscalização. Adicionalmente, afirma inexistir fundamento legal para adição dos tributos com exigibilidade suspensa na base de cálculo da CSLL sendo ilegal a IN SRF 390/2004. Aduz que já houve o desfecho da ação judicial com parcial provimento da pretensão deduzida e parcial conversão de depósito em renda, havendo quando muito postergação. Por derradeiro requer a inaplicabilidade da SELIC sobre a multa de ofício.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Walter Adolfo Maresch

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos legais para sua admissibilidade, dele conheço.

Trata o presente processo de auto de infração CSLL lavrado em virtude de falta de adição à base de cálculo de tributos com exigibilidade suspensa, apurada em relação aos anos calendários 2002, 2003 e 2004.

Alega a recorrente em síntese:

a) Que os tributos com exigibilidade suspensa não representam uma provisão, mas um passivo exigível, sendo ilegais os ajustes realizados na base de cálculo da CSLL nos anos calendários 2002, 2003 e 2004;

b) Que inexistente fundamento legal para a adição realizada pela fiscalização, sendo que a Instrução Normativa SRF 390/2004 não pode suprir esta lacuna e tampouco substituir-se à exigência de lei específica;

c) Que tendo em vista o desfecho da ação judicial com parcial provimento à demanda (alargamento da base de cálculo), a parcela relativa à majoração da alíquota da COFINS foi convertida em renda da União, havendo neste caso, somente postergação da contribuição;

d) Que é ilegal a exigência de juros SELIC sobre a multa de ofício.

Com relação a alegação dos item “d”, considerando ter sido deduzida somente no recurso voluntário não será conhecida, tendo se operado sobre a mesma a preclusão.

Não tendo a contribuinte suscitado na impugnação que apresentara as razões que amparam suas razões recursais, tenho por inviável o exame dessas alegações nesta oportunidade, por imposição do princípio da preclusão e do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972:

*“Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.”*

Destaco, neste sentido, o seguinte precedente:

*“NORMAS PROCESSUAIS. PRECLUSÃO. A preclusão indica a perda da capacidade processual, pelo seu não uso dentro do prazo peremptório previsto em lei (preclusão temporal); ou pelo fato de tê-lo exercido (preclusão consumativa); ou, ainda, pela prática de ato incompatível com aquele que se pretenda exercitar no processo (preclusão lógica). Na espécie, ocorreu a preclusão consumativa.*

*Recurso negado.”*

*(Acórdão 203-11540, Rel. Cons. Dalton Cesar Cordeiro de Miranda)*

Do voto do ilustre Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda extrai-se a seguinte e elucidativa passagem:

*“Marcus Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez Lopez, em seu Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, lecionam que, ‘quando o contribuinte deixa de impugnar uma matéria na época certa, diz-se que ocorreu a preclusão. A exemplo do que dispõe o artigo 302 do CPC, ‘presumem-se verdadeiros os fatos não impugnados’ ...”, o que é a hipótese dos autos com relação aos supostos erros cometidos no preenchimento de DCTF’s.”*

*“Diferente não é a jurisprudência dos Conselhos sobre a matéria, sendo que a ela nos filiamos para, no caso em concreto, não prover o recurso voluntário interposto, pois ocorreu a preclusão consumativa para a análise dos supostos equívocos cometidos, no exato momento que a Recorrente, ainda em impugnação, deixou de se insurgir contra tal tema.”*

O Decreto 70.235/72, que rege o processo administrativo fiscal, traduziu o exercício dos referidos direitos do administrado **estabelecendo duplo grau de jurisdição**, na apreciação das provas e dos argumentos de defesa, assim para não ficar ao arbítrio da decisão de primeira instância, possibilitou ao acusado recorrer da decisão proferida, a este colegiado, composto paritariamente de representantes da fazenda e dos contribuintes, possibilitando um novo exame da matéria nos seus aspectos legais e quanto ao mérito.

A inovação, com argumentos não apresentados na petição inicial, quebra o duplo grau de jurisdição, sendo portanto contrário à norma legal exposta. A parte pode recorrer da decisão mas, somente são revistos por esta Corte, argumentos já apreciados em primeira instância, salvo se originários de acontecimentos posteriores ao veredicto.

Já com relação aos supostos vícios da aplicação da Instrução Normativa SRF nº 390/2004 a matéria além de ser apenas superficialmente ventilada na impugnação o que implicaria na sua preclusão, deve ser rejeitada pois conforme será exposto no exame do mérito considerando a natureza jurídica de provisão, está perfeitamente em sintonia com o ordenamento jurídico que instituiu a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Por derradeiro, com relação ao item “c” do recurso voluntário cabe dizer que o trânsito em julgado da ação judicial em nada altera o desfecho deste processo, considerando que a perda parcial da demanda não altera a natureza jurídica e tampouco a forma de dedutibilidade dos valores objeto da ação judicial.

Tampouco comprovou a recorrente a existência de lucros suficientes nos períodos subseqüentes e anteriores ao lançamento de ofício para caracterizar a postergação já que a possibilidade de postergação deve ser analisada no momento da lavratura do auto de infração, sendo irrelevantes os eventos posteriores ao término da ação fiscal.

**Com relação ao mérito principal melhor sorte não colhe a recorrente.**

Com efeito, esta turma julgadora já apreciou a matéria concluindo que os tributos com exigibilidade suspensa têm natureza jurídica de “provisão”, sendo indedutíveis para apuração da base de cálculo da CSLL.

Extrai-se do voto da ilustre conselheira Selene Ferreira de Moraes, constante do Acórdão 1803-00.895, proferido na sessão de 26/05/2011, o fundamento para esta conclusão:

*Para enfrentar a questão, entendo ser suficiente trazer à colação voto do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, o qual reflete integralmente meu posicionamento:*

*“O mesmo não pode ser dito acerca do direito aplicado. Entende a apelante a determinação prevista no § 1º, artigo 41 da Lei 8.981/95 não alcançaria a contribuição social; aliás, nem este dispositivo e nem o que dispõe (artigo 13 da Lei 9.249/95) ser vetada qualquer provisão não prevista em lei, pela circunstância de que o tributo, mesmo com exigibilidade suspensa, constitui “obrigação a pagar” e não provisão.*

*Realmente, se o único texto normativo a ser interpretado fosse o § 1º, artigo 41 da Lei 8.981/95, entendo que o sujeito passivo estaria correto. Todavia, temos que enfrentar o dispositivo que estabelece a proibição de provisionar valores não autorizados por lei.*

*O apelante considera que os tributos com exigibilidade suspensa não são uma provisão, mas sim uma obrigação, pois é imposta por lei.*

*Entendo, porém, que a mera imposição por lei não é critério de distinção entre obrigação e provisão. Afinal, toda obrigação, mesmo a contratual, ainda que indiretamente, decorre de lei. Com efeito, contratos que versem sobre objetos ilícitos, não obrigam justamente por força de lei, e o contrário também é verdadeiro. Contratos com objeto lícito, analisados apenas por esta circunstância, obrigam as partes por força de lei, no caso, por força do Código Civil. Ou seja, não existem “obrigações naturais”, não existe algo que deva ser provisionado pela empresa como pagamento a outrem que não seja imposto pelo ordenamento jurídico.*

*Se a imposição por lei não distingue então obrigação de provisão, o que o faria?*

*A certeza!*

*Obrigações são passivos (dívidas) que apresentam certeza sobre sua própria exigibilidade, sobre seu valor (liquidez) e sobre sua data de liquidação.*

*Assim, salários vencidos são efetivamente obrigações, pois são exigíveis e há certeza quanto a seu montante e sua data de pagamento. O mesmo, porém, não se diga das férias. A dívida é certa, o montante também; mas a data de pagamento, não. Por*

*isso, a legislação a trata de provisão e expressamente autoriza sua dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSSL.*

*Estabelecidos estes critérios, podemos claramente constatar que os tributos, cuja exigibilidade está suspensa por medida judicial, classificam-se como provisões e não como obrigações. Não é possível precisar se serão ao final da disputa judicial realmente devidos, qual o montante que será devido e muito menos a data de sua liquidação. Dessarte, devem ser adicionados para fins de determinação da base de cálculo da CSSL.*

*Aliás, essa é a jurisprudência pacífica deste Tribunal Administrativo. Transcrevo abaixo acórdãos a título exemplificativo:*

*Número do Recurso: 135395 Câmara: PRIMEIRA CÂMARA  
Número do Processo: 10680.01801212002-11 Tipo do Recurso:  
VOLUNTÁRIO Matéria: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL/LL  
Recorrente: BANCO MERCANTIL DO BRASIL S.A.*

*Recorrida/Interessado: 4º TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG  
Data da Sessão: 20/09/2006 00:00:00 Relator: Valmir Sandri  
Decisão: Acórdão 101-95727 Resultado: DPPM - DAR  
PROVIMENTO PARCIAL POR MAIORIA Texto da Decisão:  
Por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso,  
para excluir da exigência as importâncias de R\$... e R\$..., nos  
anos de 2000 e 2001, respectivamente. Vencido o Conselheiro  
Mário Junqueira Franco Júnior que também admitiu a  
dedutibilidade dos juros sobre os valores provisionados.*

*Ementa: CSSL — 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.*

*Número do Recurso: 119249 Câmara: SÉTIMA CÂMARA  
Número do Processo: 13921.000147/97-92 Tipo do Recurso:  
VOLUNTÁRIO Matéria: IRPJ E OUTROS Recorrente: BEVEL  
BELTRÃO VEÍCULOS LTDA.*

*Recorrida/Interessado: DRJ-FOZ DO IGUAÇU/PR Data da  
Sessão: 17/08/1999 00:00:00 Relator: Carlos Alberto Gonçalves  
Nunes Decisão: Acórdão 107-05713 Resultado: DPPU - DAR  
PROVIMENTO PARCIAL POR UNANIMIDADE Texto da  
Decisão: Por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL  
ao recurso, para excluir da tributação a quantia de R\$...,  
referente a novembro de 1994.*

*Ementa: CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS -  
EXIGIBILIDADE SUSPensa POR MEDIDA JUDICIAL - Sob a  
égide do art. 8º, da Lei 8.541/92, vigente e eficaz à época do fato*

*gerador do imposto, são indedutíveis o valor do tributo ou contribuição cuja exigência estiver suspensa, nos termos do art. 151 do CTN. A restrição opera enquanto não houver trânsito em julgado da sentença prolatada.*

*Voto, pois, por negar provimento ao recurso voluntário. (Acórdão nº 103-23037, sessão em 24/05/2007).*

*Por conseguinte não merece acolhida a argumentação da recorrente de que a adição dos valores de CPMF com exigibilidade suspensa, na base de cálculo da CSLL extrapolaria a delimitação de lucro, estipulado com materialidade pela Carta Magna (art. 195), pois os tributos com exigibilidade suspensa possuem nítido caráter de provisão.*

Considerados assim, como provisões os valores de tributos com exigibilidade suspensa, devem ser excluídos da base de cálculo da CSLL, somente com o implemento da condição suspensiva qual seja o trânsito em julgado da ação judicial respectiva, conforme comando do art. 2º, § 1º, alínea “c-3” da Lei nº 7.689/88.

Destarte, prejudicadas as alegações relativas a ilegalidade das adições efetuadas na base de cálculo considerando o acima exposto, não apresentando a contribuinte qualquer demonstração de alguma irregularidade com relação as mesmas.

Ante o exposto, voto por não conhecer a matéria relativa a taxa SELIC sobre a multa de ofício, e no mérito negar provimento ao recurso.

*(assinado digitalmente)*

Walter Adolfo Maresch - Relator

## Declaração de Voto

Conselheiro Sergio Luiz Bezerra Presta

Com a devida *vênia*, ousou divergir, no caso vertente, do posicionamento exarado do brilhante voto da lavra do ilustríssimo Conselheiro Relator Walter Adolfo Maresch; e, aproveitando o momento para render as minhas homenagens ao Relator, entendo que em relação ao mérito, apresento a declaração de voto:

Cabe esclarecer que pela relevância do tema quero trazer alguns pontos que considero relevantes, pontos que dão lastro a minha posição.

O processo trata de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no qual se discute, dentre outros pontos, a dedutibilidade de tributos, cuja exigibilidade esteja suspensa, da base de cálculo da CSLL.

A indedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa é expressa para fins de apuração do IRPJ, nos termos do § 1º do artigo 41 da Lei nº 8.981/95; mas, observando a legislação observo que não existe dispositivo equivalente aplicável à CSLL.

Em uma breve pesquisa, encontrei soluções de consulta da Superintendência Regional da Receita Federal que trazem a tona o entendimento do Fisco pela impossibilidade de dedução na apuração da base de cálculo da CSLL, todas fundamentadas no inciso I do art. 13 da Lei nº 9.249/95:

*“Art. 13 - Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções...:*

*(...)*

*I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e décimo terceiro salário... e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;*

Segundo essa visão do Fisco, que considero distorcida, os tributos com a exigibilidade suspensa possuem natureza jurídica de provisão, por não se constituírem em “obrigações fiscais efetivamente constituídas”, sendo obrigatória a adição tanto para fins de apuração do IRPJ quanto para a CSLL.

Porém, como disse acima, não posso concordar com esse entendimento, até porque o conceito de provisão não me parece apropriado nesse caso. Na verdade, examinando a

conceituação correntemente aceita, depreende-se que esta é uma parcela extraída dos resultados da empresa para cobrir despesas que serão incorridas e que não possuem valores determinados, por ser impossível a sua exata mensuração.

Segundo definição da própria Receita Federal (“perguntas e respostas do IRPJ”), as “provisões são expectativas de obrigações ou de perdas de ativos resultantes da aplicação do princípio contábil da Prudência. São efetuadas com o objetivo de apropriar no resultado de um período de apuração, segundo o regime de competência, custos ou despesas que provável ou certamente ocorrerão no futuro”. A provisão corresponde a uma expectativa de obrigação que poderá, com certo grau de gravidade, ocorrer no futuro. Esta conclusão já é excludente da possibilidade das obrigações existentes se incluírem na classe das hipóteses conotativas de provisão.

Assim, não há como alegar que, por estar o tributo com a exigibilidade suspensa não tenha havido o nascimento da obrigação tributária que, vale repetir, surge com a ocorrência do fato gerador. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário nada mais é do que uma forma de proteção temporária do sujeito passivo contra atos de cobrança da autoridade administrativa, tendo já ocorrido o fato gerador e, conseqüentemente, a obrigação tributária (afinal, se não houvesse a obrigação fiscal, não haveria necessidade de proteção contra os atos de cobrança).

Além do argumento forte do surgimento da obrigação tributária, independentemente da suspensão posterior da exigibilidade, reitero que a indedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa é somente aplicável somente ao IRPJ, em virtude de dispositivo legal específico, o já citado § 1º do artigo 41 da Lei nº 8.981/95.

Diante do exposto e, mais uma vez pedindo licença ao Ilustre Relator, pela falta de expressa, e totalmente necessária, previsão legal, aliada aos demais argumentos acima expostos, entendo que os tributos com exigibilidade suspensa são dedutíveis para fins de apuração da CSLL.

Desta forma voto por dar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Assim,

*(assinado digitalmente)*

Sergio Luiz Bezerra Presta - Conselheiro