



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

Processo nº 11080.011632/2006-76
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-001.118 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de fevereiro de 2014
Matéria LUCRO REAL
Recorrente UNIMED PORTO ALEGRE SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

NULIDADE.

As autuações sendo procedidas de acordo com as formalidades legais exigidas não há que se falar em nulidade.

PERÍCIA.

No caso em que o contribuinte não traz aos autos os dados que poderiam demonstrar as alegações por ele indicadas não há que se falar em realização de perícia.

PROVISÕES. NÃO DEDUTIBILIDADE.

As provisões não previstas em lei não são dedutíveis para fins de apuração do lucro real e por essa razão o lançamento deve ser mantido.

ÔNUS DA PROVA.

Cabe à autoridade lançadora provar a ocorrência do fato constitutivo do direito de lançar do fisco. Comprovado o direito de lançar do fisco cabe ao sujeito passivo alegar fatos impeditivos, modificativos ou extintivos e além de alegá-los, comprová-los efetivamente, nos termos do Código de Processo Civil, que estabelece as regras de distribuição do ônus da prova aplicáveis ao PAF, subsidiariamente.

PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. ISSQN COM EXIGIBILIDADE SUSPensa.

Por configurar uma situação de solução que poderia resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, o ISSQN que estiver com a exigibilidade suspensa por contestação, nos termos do art. 151 do CTN, é indedutível para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e

da CSLL, porque evidencia provisão. A dedutibilidade desse tributo somente pode ocorrer por ocasião da decisão final da lide.

DESPESAS COM CONTRIBUIÇÕES. EXIGIBILIDADE SUSPensa POR DEPÓSITOS JUDICIAIS. ATOS NÃO COOPERATIVOS

Os valores das despesas com contribuições ao PIS e à COFINS que estiverem sendo discutidas em juízo, com a exigibilidade suspensa por depósitos judiciais e reconhecidos contabilmente, devem ser adicionados na apuração do lucro real (IRPJ) e da base de cálculo da CSLL, proporcionalmente às receitas decorrentes de atos não cooperativos, porque não há permissão legal para sua dedutibilidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado por unanimidade votos, afastar as preliminares e, no mérito, pelo voto de qualidade NEGAR provimento. Vencidos os Conselheiros Maurício Pereira Faro (Relator), Alexandre Antonio Alkmim Teixeira (pelas conclusões) e Sérgio Luiz Bezerra Presta que reconheciam a dedutibilidade dos depósitos judiciais de PIS/COFINS na base da CSLL. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Antonio Bezerra Neto.

(assinado digitalmente)

Vencido André Mendes de Moura - Presidente e Redator para Formalização do Voto

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Redator do Voto Vencedor

Considerando que o Presidente à época do Julgamento não compõe o quadro de Conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) na data da formalização da decisão, e as atribuições dos Presidentes de Câmara previstas no Anexo II do RICARF (Regimento Interno do CARF), a presente decisão é assinada pelo Presidente da 4ª Câmara/1ª Seção André Mendes de Moura em 16.09.2015. Da mesma maneira, tendo em vista que o relator Maurício Pereira Faro não integra o quadro de Conselheiros do CARF, o Presidente André Mendes de Moura será o responsável pela formalização do voto vencido.

Composição do colegiado. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mauricio Pereira Faro, Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Sergio Luiz Bezerra Presta, Antonio Bezerra Neto, Fernando Luiz Gomes De Mattos e Jorge Celso Freire da Silva (Presidente à Época do Julgamento).

Relatório

Trata-se de recurso interposto pelo contribuinte contra acórdão que julgou procedente o auto de infração. Por bem resumir a questão ora examinada, adoto o relatório do órgão julgador *a quo*:

Contra a interessada, antes qualificada, foram lavrados Autos de Infração com anexos para a exigência de créditos relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica — IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL, referentes a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004 (fls. 06-30).

Também foi lavrado o Relatório da Ação Fiscal — IRPJ e CSLL (fls. 31-44), detalhando a redução indevida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em decorrência das seguintes infrações:

1. Despesas com provisões indedutíveis - Contabilização de despesas com a constituição de "provisão de processos trabalhistas" — item 4.1 do relatório. Fato gerador em 31/12/2002. Valor R\$139.148,62 (60,83% - fl. 326). Adição na apuração do IRPJ e da CSLL.

- Contabilização de despesas com a "provisão de processos cíveis" — item 4.2 do relatório. Fato gerador em 31/12/2002. Valor R\$ 160.692,78 (60,83% - fl. 326). Adição na apuração do IRPJ e da CSLL.

- Contabilização de despesas com a "provisão de taxa de saúde suplementar" — item 4.4 do relatório.

• Fato gerador em 31/12/2002. Valor R\$ 181.805,81 (60,83% - fl. 326). Adição na apuração do IRPJ e da CSLL.

• Fato gerador em 31/12/2003. Valor R\$ 176.193,70 (64,30% - fl. 349). Adição efetuada somente na apuração da CSLL.

• Fato gerador em 31/12/2004. Valor R\$ 165.032,61 (62,80% - fl. 371). Adição efetuada somente na apuração da CSLL.

- Contabilização de despesas com a "provisão de processos administrativos" — item 4.5 do relatório.

• Fato gerador em 31/12/2003. Valor R\$ 316.026,94 (64,30% - fl. 349). Adição efetuada na apuração do IRPJ e da CSLL.

• Fato gerador em 31/12/2004. Valor R\$ 240.295,98 (62,80% - fl. 371). Adição efetuada na apuração do IRPJ e da CSLL.

Enquadramento legal: IRPJ — art. 13, I, da Lei nº 9.249, de 1995, com alterações do art. 14 da Lei nº 9.430, de 1996. arts. 249, I, 251 e parágrafo único, 299 e 335, do RIR/99. CSLL — art. 2º e §§, da Lei nº 7.689, de 1988; art. 13, I, e 19 da Lei nº 9.249, de 1995; art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996; art. 6º da MP nº 1.858, de 1999, e suas reedições. Art. 37 da Lei nº 10.637, de 2002.

2. Impostos e contribuições não dedutíveis por estarem com a exigibilidade suspensa - Contabilização de despesas com PIS e COFINS, estando com a exigibilidade suspensa por depósito judicial — item 4.6 do relatório fiscal.

• Fato gerador em 31/12/2002. Valor R\$ 1.543.517,00 (60,83% - fl. 326). Adição na apuração do IRPJ e da CSLL.

• Fato gerador em 31/12/2003. Valor R\$ 1.727.202,53 (64,30% - fl. 349). Adição efetuada somente na apuração da CSLL.

• Fato gerador em 31/12/2004. Valor R\$ 1.601.031,74 (62,80% - fl. 371). Adição efetuada na apuração da CSLL. Na apuração do IRPJ foi adicionada a diferença entre esse valor e o adicionado pelo contribuinte em sua DIPJ — Valor R\$ 377.824,23.

Enquadramento legal: IRPJ — art. 41, §§ 1º a 4º, da Lei nº 8.981, de 1995; art. 13, I, da Lei nº 9.249, de 1995. Arts. 249, I, 251 e parágrafo único, 299, 300 e 344, do RIR/99. CSLL — art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988; art. 13, I, da Lei nº 9.249, de 1995; art. 41, § 1º, da Lei nº 3.981, de 1995.

3. Glosa de prejuízos compensados indevidamente - Fato Gerador em 31/12/2003. IRPJ. Compensação indevida de prejuízo fiscal, tendo em vista a sua utilização "de ofício" para compensação na apuração do valor tributável do período anterior (2002— fl. 10). Valor - R\$ 990.500,88.

Enquadramento legal: arts. 247, 250, III, 251, parágrafo único, 509 e 510 do RIR/99.

Também foi glosada a compensação de base de cálculo negativa da CSLL, tendo em vista a sua utilização, pela fiscalização, para a compensação com infrações apuradas nos períodos anteriores (fls. 28-30). Valor - R\$ 881.699,09.

Enquadramento Legal: art. 2º e §§, da Lei nº 7.689, de 1988; arts. 58 da Lei nº 8.981, de 1995; art. 16 da Lei nº 9.065, de 1995; art. 37 da Lei nº 10.637, de 2002.

4. Inobservância do regime de escrituração — provisão (despesa) indedutível Fato Gerador em 31/12/2002. Contabilização de despesa com a constituição de provisão social "ISSQN s/Faturamento — Ato auxiliar" (fl. 154), no valor de R\$ 1.276.505,39.

Segundo o relatório fiscal (fl. 36), somente em dezembro de 2004 houve a homologação de acordo com a Prefeitura de Porto Alegre e reconhecimento desse débito, que foi parcelado (fl. 112). Em consequência, esse valor poderia ser excluído na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Por isso, foi dado o tratamento de postergação a essa despesa que se refere exclusivamente a atos não cooperativos (fl. 37).

Enquadramento legal: IRPJ - art. 13, I, da Lei nº 9.249, de 1995. Arts. 248, 249, II, 251, 273, 274 e 344 do RIR/99. CSLL — art. 2º e §§, da Lei nº 7.689, de 1988; art. 13, I, e 19 da Lei nº 9.249, de 1995; art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996. art. 6º da MP nº 1.858, de 1999 e suas reedições.

No item 5 do relatório fiscal (fl. 44), tem-se, ainda, as seguintes informações:

- os valores das infrações foram adicionados ao Lucro Real e à base de cálculo da CSLL apurados pelo contribuinte em suas DIPJs;

- foram efetuadas as compensações de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, até o limite de 30%; em consequência, foram constatadas insuficiências de valores a compensar em períodos posteriores, gerando infrações específicas de glosa de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL.

Os valores do IRPJ e da CSLL estão acrescidos da multa de ofício com o percentual de 75% e dos juros de mora. Enquadramento legal da multa: art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996; dos juros de mora - art. 6º, § 2º, e 28 da Lei nº 9.430, de 1996.

O total do crédito tributário do processo, até a data da autuação, é de R\$3.180.255,80 (fl. 05).

A autuada, por meio de seu advogado (procuração à fl. 720), impugnou os lançamentos (fls. 710-718), tempestivamente (fl. 747), com os documentos de fls. 721-746, alegando, depois de explicitar os fundamentos da autuação, em síntese, sob os seguintes títulos/subtítulos, o seguinte:

Das provisões "ISSQN sobre faturamento" e "taxa de saúde suplementar" Diz a defesa que é necessário distinguir-se aquilo que consiste em "custos ou despesas de ocorrência provável ou certo no futuro" e o que consiste em "despesas apuradas pelo regime de competência e que simplesmente não foram adimplidas dentro do calendário".

Ocorre que muito que estava lançado na contabilidade como provisão não se trata tecnicamente de provisão, mas de obrigações identificadas e quantificadas dentro do ano-base e que apenas não foram liquidadas, ou seja, contabilização segundo o regime de competência, nos termos do art. 344 do Decreto nº 3000, de 1999 (RIR/99).

A defesa ressalta que nos exercícios em questão inexistiam quaisquer das condições para suspensão da exigibilidade do crédito tributário previstas no art. 151, II a IV, do CTN, o que afasta, de plano, a aplicabilidade do parágrafo 1º do art. 344 do RIR/99.

Acrescenta que a simples constatação sobre a legalidade da exação independe de depósito judicial, recurso administrativo ou medida liminar torna aplicável o art. 344, "caput", do Decreto nº 3.000, de 1999, e não o parágrafo primeiro do mesmo dispositivo.

Assim, a "provisão de taxa de saúde complementar", tributo apurado dentro do ano-calendário, é dedutível do IRPJ e CSLL. Também, no que toca ao ISSQN é descabido referir que houve postergação de pagamento de tributos, uma vez que as deduções foram efetivadas dentro de cada ano-calendário onde os fatos geradores foram apurados. Além disso, não estão presentes as hipóteses previstas no art. 151, II a IV do CTN.

Das provisões "reclamatórias trabalhistas", "processos cíveis" e "processos administrativos" Propugna a fiscalização que ditas provisões são indedutíveis por ausência de previsão legal, no entanto, a instância administrativa não é o espaço para discussão sobre a constitucionalidade dessa previsão. O correto seria a fiscalização apurar as despesas incorridas com o pagamento de reclamatórias trabalhistas, processos cíveis e administrativos, no ano-base de 2002.

Diz a defesa:

3. É que no exercício em tela a impugnante ao invés de lançar os pagamentos como despesas dedutíveis, os lançava em tendo como contrapartida as respectivas provisões, posteriormente excluído do lucro real o percentual dessas mesmas provisões que correspondia ao efetivamente despendido com reclamatórias trabalhistas, processos cíveis e administrativos.

4.A autoridade fiscal, todavia, furtou-se desse exame [...]6.Desprovida de qualquer prova de que os montantes constantes das provisões de processos trabalhistas cíveis e administrativos não correspondem a gastos efetivamente incorridos no exercício de 2002, é absolutamente nulo o Auto de Infração.

7. Caso, todavia, V. Sas. Entendem que a ausência da prova não consiste em nulidade insanável, requer a impugnante seja deferida a produção de prova pericial 11.1 em homenagem, sobretudo, ao princípio da verdade material que rege o processo administrativo tributário.

Dos depósitos judiciais supostamente deduzidos do IRPJ e CSLL Nesse ponto, diz a defesa, a impugnante não pode se resignar, já que a maior parte dos valores depositados consiste em receitas de atos cooperativos "principal", portanto, não compõem a base de cálculo do IRPJ e CSLL, por expressa disposição legal.

Acrescenta que a assertiva constante do relatório fiscal, de que não era possível segregar com base nos DARF's do depósito judicial aquilo que era PIS e COFINS sobre ato cooperativo e o que era calculado sobre os atos auxiliares, não é suficiente para afirmar a validade do auto de infração, pois na contabilidade é possível identificar o que corresponde à receita de atos principais e o que diz com a dos atos auxiliares. Em outras palavras, a fiscalização se omitiu de um ônus de prova que lhe cabia.

Dessa forma, evidencia-se a nulidade do auto de infração ou, ao menos a improcedência no que tange à adição desses valores às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Conclusões e pedidos Os autos de infração devem ser anulados ou, ao menos, reconhecida a sua improcedência. As razões para anulação decorrem do fato de que a fiscalização se omitiu de ônus probatório que lhe competia.

Quanto à improcedência, afirma que a exigência de adição ao lucro real e base de cálculo da CSLL dos valores relativos ao ISSQN sobre faturamento e taxa de saúde suplementar é descabida, ferindo a regra expressa no art. 344, caput, do RIR/99. Também, devem ser excluídas da cobrança as despesas incorridas com processos trabalhistas, cíveis e administrativos, no ano-calendário de 2002, bem como não poderiam ter sido adicionados as bases do IRPJ e CSLL montantes referentes aos atos cooperativos principais.

Por último, reitera, o pedido de prova pericial para apuração dos montantes despendidos pela autuada com reclamações trabalhistas, cíveis e processos administrativos no ano-calendário de 2002.

Em face de tais argumentos, por unanimidade de votos, os membros da 1ª Turma de Julgamento rejeitaram a preliminar de nulidade dos autos de infração, consideraram não formulado o pedido de perícia, porque não foram observados os requisitos previstos no inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, na redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, e, por fim, julgaram procedentes os lançamentos do IRPJ e da CSLL, acrescidos da multa de ofício de 75% e dos juros de mora regulamentares.

ASSUNTO:PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO Se o auto de infração possui todos os requisitos necessários a sua formalização, estabelecidos pelo art. 10 do Decreto nº

70.235, de 1972, e se não forem verificados os casos taxativos enumerados no art. 59 do mesmo decreto, o lançamento não é nulo.

PERÍCIA CONTÁBIL Considera-se não formulado o pedido de perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, na redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993.

ÔNUS DA PROVA. Cabe à autoridade lançadora provar a ocorrência do fato constitutivo do direito de lançar do fisco. Comprovado o direito de lançar do fisco cabe ao sujeito passivo alegar fatos impeditivos, modificativos ou extintivos e além de alegá-los, comprová-los efetivamente, nos termos do Código de Processo Civil, que estabelece as regras de distribuição do ônus da prova aplicáveis ao PAF, subsidiariamente.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. ISSQN COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. Por configurar uma situação de solução que poderia resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, o ISSQN que estiver com a exigibilidade suspensa por contestação, nos termos do art. 151 do CTN, é indedutível para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, porque evidencia provisão. A dedutibilidade desse tributo somente pode ocorrer por ocasião da decisão final da lide.

PROVISÕES. DEDUTIBILIDADE Para efeito de apuração do lucro real (IRPJ) e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), somente são dedutíveis as provisões expressamente autorizadas na legislação tributária.

DESPESAS COM CONTRIBUIÇÕES. EXIGIBILIDADE SUSPensa POR DEPÓSITOS JUDICIAIS. ATOS NÃO COOPERATIVOS Os valores das despesas com contribuições ao PIS e à COFINS que estiverem sendo discutidas em juízo, com a exigibilidade suspensa por depósitos judiciais e reconhecidos contabilmente, devem ser adicionados na apuração do lucro real (IRPJ) e da base de cálculo da CSLL, proporcionalmente às receitas decorrentes de atos não cooperativos, porque não há permissão legal para sua dedutibilidade.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL A solução dada ao litígio relativo ao IRPJ, aplica-se também ao lançamento da CSLL, analisadas as peculiaridades e respectivo enquadramento legal, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar decisão diversa.

Lançamento Procedente

Em face do referido acórdão de Primeira Instância a Unimed Porto Alegre — Sociedade Cooperativa de Trabalho Médico Ltda. interpôs Recurso Voluntário.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator para Formalização do Voto Vencido

Em face da necessidade de formalização da decisão proferida nos presentes autos, e tendo em vista que o relator originário do processo não mais integra o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, encontro-me na posição de Redator, nos termos dos arts. 17 e 18, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 (RICARF).

Informo que, na condição de Redator, transcrevo literalmente a minuta que foi apresentada pelo Conselheiro durante a sessão de julgamento. Portanto, a análise do caso concreto reflete a convicção do relator do voto na valoração dos fatos. Ou seja, não me encontro vinculado: (1) ao relato dos fatos apresentado; (2) a nenhum dos fundamentos adotados para a apreciação das matérias em discussão; e (3) a nenhuma das conclusões da decisão incluindo-se a parte dispositiva e a ementa.

A seguir, a transcrição do voto.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele tomo conhecimento, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

Da nulidade dos autos de infração

A defesa alega que não está provado que os valores constantes das provisões de processos trabalhistas, cíveis e administrativos não correspondem a gastos incorridos no "exercício de 2002" e, também, que faltariam provas referentes aos depósitos judiciais de PIS e COFINS; por isso, os autos de infração seriam nulos.

Vê-se que as questões apresentadas pela defesa não se enquadram em nenhum dos itens do artigo acima transcrito. Não há a incompetência de que tratam os itens I e II, e não se verifica a hipótese de preterição do direito de defesa na fase de lançamento.

Além disso, as autuações foram procedidas de acordo com as formalidades legais exigidas, com ênfase no cumprimento especialmente do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972 e alterações posteriores, diploma legal norteador do Processo Administrativo Fiscal. Portanto, os autos de infração, como também os demais termos e relatórios, não são nulos.

Da prova pericial

A recorrente, reitera no recurso a necessidade de realização de perícia contábil para obtenção de provas sobre os montantes despendidos pela autuada com reclamações trabalhistas, cíveis e processos administrativos, no ano-calendário de 2002.

Todavia, no presente caso o contribuinte não trouxe aos autos os dados que poderiam demonstrar as alegações por ele indicadas, razão pela qual não há que se falar em realização de perícia.

Mérito

Conforme os registros contábeis, valores foram contabilizados para constituição de provisões não dedutíveis e como dedução de despesas de tributos com a exigibilidade suspensa por depósito de seu montante integral, mas não foram adicionados na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Instaurado o litígio, deve-se ter presente que somente a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, desde que comprovados, conforme estabelece o art. 923 do RIR199.

As normas de processo administrativo tributário não contêm qualquer dispositivo que regule a natureza, formação, requisitos, valor relativo e apreciação da prova, podendo-se afirmar que o principal meio de provar determinado ato é a prova documental, pois os documentos provam a história dos fatos econômicos e permitem a descoberta da verdade.

A fiscalização demonstrou as infrações descritas, tendo como exemplo, os documentos de fl. 100 (provisão ref. reclamatórias trabalhistas), fl. 103 (provisão , ref. processos cíveis), fl. 106 (provisão de ISSQN sobre faturamento), fls. 113-116 (provisão de taxa de saúde suplementar), fls. 117-118 (processo ref. processos administrativos) e fls. 123-313 (contabilização de PIS e COFINS com a exigibilidade suspensa). A Recorrente, por outro lado, questiona esse entendimento do autuante, mas não apresenta novos elementos de prova para apoiar suas argumentações.

Da "provisões ISSQN sobre faturamento" — postergação de pagamento do IRPJ e da CSLL

Conforme o relatório fiscal, a despesa com a constituição dessa provisão é de R\$1.276.505,39 (fl. 154), em 2002, mas somente em dezembro de 2004, houve a homologação de acordo com a Prefeitura de Porto Alegre, quando, então poderia ser excluída, tendo em vista disposto no § P do art. 344 do RIR/99 (exigibilidade suspensa). Por isso, foi dado à infração o tratamento de postergação para o IRPJ e para a CSLL, nos termos do art. 273 do RIR199.

A Recorrente, por outro lado, alega que, apesar de estar contabilizado como provisão, mas "não se trata tecnicamente de provisão, mas de obrigações identificadas e quantificadas dentro do ano-base", registradas segundo o regime contábil da competência, segundo o "caput" do art. 344 do RIR199.

De acordo com o extrato de fl. 111, não há dúvidas que ocorreu a homologação de acordo com a Prefeitura Municipal de Porto Alegre (processo ISS 1993/2003), onde a autuada reconhece o débito do tributo, que foi parcelado (fl. 112).

Dessa forma, com a confirmação expressa da Recorrente que havia litígio, o qual poderia resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, e as provas dos autos, o ISSQN com a exigibilidade suspensa por contestação, é indedutível para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Da provisão "taxa de saúde suplementar"

Está nos autos que a autuada contabilizou despesas com a constituição da referida provisão (fls. 113-116), nos anos-calendário de 2002 a 2004.

Nos anos-calendário de 2003 e 2004, a Recorrente adicionou os respectivos valores somente na apuração do lucro real (fls. 349 e 371). No entanto, esse procedimento não foi adotado no ano-calendário de 2002, para apuração do IRPJ e da CSLL, e nos anos calendário de 2003 e 2004, na apuração das bases de cálculo da CSLL, contrariando o inciso I do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995 e o art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988.

Quanto às alegações da defesa, que os valores contabilizados correspondem a despesas efetivas, não se tratando tecnicamente de provisão, tem-se que os elementos dos autos não amparam esses argumentos. Primeiramente, os registros contábeis demonstram o contrário, pois a contrapartida do lançamento contábil é "provisão". Em segundo lugar, a autuada já admitiu que os valores não são dedutíveis, quando os adicionou na apuração do lucro real dos anos-calendário de 2003 e 2004. Em terceiro lugar, a defesa não prova que os registros contábeis correspondem a despesas efetivas ou incorridas.

Para constar, acrescente-se que, havendo a "simples contestação sobre legalidade da exação", aplica-se aqui, o mesmo entendimento descrito no item anterior. Dessa forma, as razões da defesa não devem ser aceitas, pois a provisão "taxa de saúde suplementar" não está prevista em lei e por essa razão não é dedutível para fins de apuração do lucro real, devendo-se, por isso, manter-se os lançamentos com amparo dos dispositivos legais citados.

Das provisões "reclamatórias trabalhistas", "processos cíveis" e "processos administrativos"

Com referência aos valores da provisão "reclamatórias trabalhistas", no ano-calendário de 2002, os registros contábeis indicam a contabilização de 50% sobre os valores, demandados na Justiça do Trabalho (fl. 100). Registre-se que, nos anos-calendário de 2003 e 2004, as mesmas provisões foram consideradas indedutíveis pela autuada e, por isso, adicionadas na apuração do lucro real (fls. 349 e 371).

De acordo com os autos, não houve indicação por parte do contribuinte, das datas e lançamentos dos supostos pagamentos que teriam ocorrido no ano-calendário de 2003. Quanto à "provisão de processos cíveis", está nos autos que o contribuinte contabilizou despesa com a constituição dessa provisão, no ano-calendário de 2002 (fl. 103).

Da mesma forma que a provisão anterior, nos anos-calendário de 2003 e 2004, os valores contabilizados foram adicionados na apuração da base de cálculo dos tributos (fls. 349 e 371).

Também, com essa provisão, não houve a indicação por parte do contribuinte, das datas e lançamentos dos correspondentes pagamentos, no ano-calendário subsequente.

Por último, com referência à "provisão de processos administrativos" têm-se nos autos que as despesas contabilizadas, nos anos-calendário de 2003 e 2004, referem-se à provisões e não, despesas efetivas ou incorridas, conforme pode-se conferir na demonstração de lançamentos contábeis de fls. 117-118 e 120 a 122.

Ainda, segundo a Recorrente a autuada ao invés de lançar os pagamentos como despesas dedutíveis, lançava-os tendo como contrapartida as respectivas provisões, posteriormente ajustadas na apuração do lucro real no percentual dessas provisões que correspondia ao, efetivamente despendido.

Ora, conforme bem indicado pela DRJ a Recorrente foi intimada (fls. 67-70) para justificar a apropriação desses valores, como está nos itens "2", "3" e "10-11" da intimação, no entanto, os esclarecimentos prestados às fls. 72-73, não foram confirmados nos registros contábeis, conforme está no relatório fiscal, mas o autuante juntou ao processo os elementos que provam as infrações relatadas.

Dessa forma, se foram solicitadas informações para a autuada, que dispõe de toda a escrituração contábil e respectiva documentação, não é a fiscalização que deve identificar os supostos registros contábeis e respectivos documentos. Essa obrigação é do contribuinte.

Dos depósitos judiciais deduzidos na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL

Com relação ao Imposto de Renda, entendo que não assiste razão a Recorrente haja vista a impossibilidade de considerar como dedução os depósitos judiciais de PIS/COFINS nos termos do artigo 41 da Lei 8.981/95..

Todavia, a referida vedação expressa referente ao IRPJ não se aplica a CSLL. Notadamente a partir da Lei 8.541/92, a lei, quando quis prescrever certo tratamento para a determinação do lucro real e também para a base de cálculo da CSLL, ela o fez expressamente.

Por seu turno, os depósitos judiciais no âmbito dos tributos federais são regidos pela Lei nº 9.703/98.

De acordo com o parágrafo 2º do artigo 1º da referida Lei: Os depósitos serão repassados pela Caixa Econômica Federal para a Conta Única do Tesouro Nacional, independentemente de qualquer formalidade, no mesmo prazo fixado para recolhimento dos tributos e das contribuições federais.

Da leitura do referido dispositivo, podemos concluir que, efetuado o depósito pelo contribuinte o mesmo é imediatamente transferido para a conta única do Tesouro Nacional, independente do resultado da demanda, ou seja, é tratado pela União Federal como se pagamento fosse.

Tal argumento se confirma também pelo que dispõe o § 4º do mesmo artigo ao afirmar que na hipótese de vitória do contribuinte no litígio “os valores devolvidos pela Caixa Econômica Federal serão debitados à Conta Única do Tesouro Nacional, em subconta de restituição”.

Dessa forma e considerando que: (i) o contribuinte após o depósito somente será ressarcido se for vitorioso na demanda, (ii) a União Federal se apropria imediatamente dos depósitos dando aos mesmos tratamento de pagamento (iii) na hipótese de devolução dos valores ao contribuinte os mesmos serão debitados em subconta de restituição, não há como não se reconhecer ao contribuinte o mesmo direito.

Ante o exposto, afasto as preliminares de nulidade e cerceamento de defesa e dou parcial provimento ao recurso para reconhecer a dedutibilidade dos depósitos judiciais de PIS/COFINS na base da CSLL.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Redator para Formalização do Voto Vencido

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Redator do Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Redator-designado.

Ouso divergir do eminente relator apenas no que concerne à manutenção da dedutibilidade dos valores das despesas com contribuições ao PIS e à COFINS que estiverem sendo discutidas em juízo, com a exigibilidade suspensa por depósitos, na base de cálculo da CSLL.

A discussão cinge-se em saber se valores a título de tributos com exigibilidade suspensa em razão de ação, com ou sem depósito, podem ser deduzidos para fins de apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

Inicialmente diga-se que para a Receita Federal do Brasil não há qualquer dúvida.

Tanto é assim que foi editada a Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, que dispõe sobre a apuração e o pagamento da CSLL, onde está estampado de forma cristalina que a possibilidade de dedução não alcança tal hipótese:

Art. 50. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do resultado ajustado, segundo o regime de competência.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa em virtude de:

- I - depósito, ainda que judicial, do montante integral do crédito tributário;
- II - impugnação, reclamação ou recurso, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;
- III - concessão de medida liminar em mandado de segurança;
- IV - concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial. (destaquei)

E essa disposição é coerente com a norma que trata do IRPJ, pois a esse respeito também não há dúvidas e nem lide.

Por que então apenas para a CSLL, que tem a mesma estrutura e lógica, a regra seria diferente? Não vejo razão para tal.

Por que haveria de a Lei nº 8.981/1995 estabelecer o regime da dedutibilidade dos tributos e **contribuições** pelo regime de competência, apenas quando a exigibilidade não estiver suspensa e pelo regime de caixa em caso contrário para apenas o IRPJ e não também para CSLL? Questão preme de questões.

Lei nº 8.981/1995:

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

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.

Para melhor contextualizar a questão, elucidando alguns conceitos adotados pelo ordenamento jurídico (provisões, regime de caixa e competência, irrelevância do depósito judicial para efeitos de efetividade do pagamento etc) cabe transcrever abaixo a legislação anterior que estabelecia o regime de caixa:

Lei nº 8.541/1992:

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

§ 1º Os valores das provisões, constituídas com base nas obrigações de que trata o caput deste artigo, registrados como despesas indedutíveis, serão adicionados ao lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real, e excluído no período-base em que a obrigação provisionada for efetivamente paga.

(...)

Art. 8º Serão consideradas como redução indevida do lucro real, de conformidade com as disposições contidas no art. 6º, §5º, alínea b, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, as importâncias contabilizadas como custo ou despesa, relativas a tributos ou contribuições, sua respectiva atualização monetária e as multas, juros e outros encargos, cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, **haja ou não depósito judicial em garantia.**

Como se vê, os artigos acima da Lei nº 8.541/1992, posteriormente revogados pelo art. 41 da Lei 8.981/95, adotam o regime de caixa como a regra geral para se deduzir do lucro real as obrigações referentes a tributos e contribuições, bem como multas, juros e outros encargos a eles pertinentes.

Posto isso, apesar de ter se mudado o regime de caixa para competência o ordenamento não admite a exclusão de tributos e contribuições que estejam com sua exigibilidade suspensa por reclamação ou recurso (art. 151, inciso III do CTN).

Porém, a Recorrente entende que a determinação prevista no § 1º, artigo 41 da Lei 8.981/95 não alcançaria a contribuição social, pois a norma se refere 'a apuração do lucro real.

Nesse caso, não se pode fazer uma interpretação literal desse dispositivo, mas sim uma interpretação sistemática.

Em primeiro lugar, fazendo-se uma interpretação finalística rasteira se percebe que não há espaço para entender a razão de ser da exclusão apenas da base de cálculo das contribuições sociais as despesas com exigibilidade suspensa. Na verdade ou adota-se o regime de caixa ou de competência, não fazendo sentido teleológico algum fazer qualquer distinção entre os referidos tributos.

Outrossim, nessa interpretação sistemática cabe ainda a participação importante de um dispositivo integrador de legislação que não pode ser olvidado. Trata-se do art. 57 da Lei nº 8.981, de 20/01/1995, em que se comanda que devem ser aplicadas à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

Ora, se o legislador já informou em determinada norma (Lei 8.981/95) que o regime de competência deve ser adotado de uma determinada forma, essa informação não diz respeito ‘a base de cálculo como divisam alguns, mas sim “norma de apuração e pagamento” de tributo assim como está literalmente disposto no art. 57 da Lei nº 8.981/95

Ademais, com utilizando-se apenas de uma interpretação literal os defensores dessa tese teriam ainda uma carga de esforço maior na medida em que teriam que afastar a legalidade de uma norma complementar à legislação tributária. Trata-se do artigo 50 da Instrução Normativa nº 390, de 30/01/2004, que consolidou a legislação concernente à CSLL e dispõe sobre a apuração e o pagamento desta contribuição, dispõe que :

Art. 50. Os tributos e contribuições são dedutíveis, **na determinação do resultado ajustado**, segundo o regime de competência.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa em virtude de:

- I - depósito, ainda que judicial, do montante integral do crédito tributário;
- II - impugnação, reclamação ou recurso, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;
- III- concessão de medida liminar em mandado de segurança;
- IV - concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial.

Por fim, se tudo isso ainda não for suficiente, cabe um argumento derradeiro que inclusive foi a base para a confecção do referido art. 41 da Lei 8.981/95.

E essa razão de ser também se aplica ‘a CSLL robustecendo ainda mais uma interpretação sistemática.

Se de fato o único texto normativo a ser interpretado fosse o § 1º, artigo 41 da Lei 8.981/95, ainda assim faz-se mister enfrentar o dispositivo que estabelece a proibição de provisionar valores não autorizados por lei.

Ora, os tributos com exigibilidade suspensa não são uma obrigação, mas sim uma provisão. O fato de a obrigação ser imposto por lei não é critério para se aferir a distinção entre obrigação e provisão, como muitos afirmam, afinal toda obrigação mesmo aquela contratual, decorre de lei em seu sentido mais lato.

Obrigações são passivos que possuam o atributo da certeza sobre sua própria exigibilidade, sobre seu valor (liquidez) e sobre sua data de liquidação.

Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins, Ernesto Rubens Gelbcke e Ariovaldo dos Santos (in Manual de contabilidade societária. São Paulo: Atlas, 2010, p.335) assim conceituaram as provisões:

(...) As provisões podem ser distinguidas de outros passivos quando há incertezas sobre os prazos e valores que serão desembolsados ou exigidos para sua liquidação. (...) Assim, uma provisão somente deve ser reconhecida quando atender, cumulativamente, as seguintes condições: (a) a entidade tem uma obrigação legal ou não formalizada presente como consequência de um evento passado; (b) é provável a saída de recursos para liquidar a obrigação; e (c) pode ser feita estimativa confiável do montante da obrigação.

Estabelecidas essas premissas, pode-se constatar cristalinamente que os tributos, cuja exigibilidade está suspensa por medida judicial ou por recurso administrativo como é o caso, classificam-se como provisões e não como obrigações. Afinal, não se pode saber com precisão se ao final da lide (administrativa ou judicial), se os tributos serão efetivamente devidos, qual a base de cálculo devida e muito menos a data de sua liquidação.

Firmado o fundamento de que tais contribuições no contexto aqui descrito possuem natureza de provisões, não são dedutíveis:

Lei nº 7.689, de 15/12/98

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

(...)

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

.....

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

Lei nº 9.249, de 26/12/95

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, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, 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; (destaquei)

Nesse mesmo diapasão, o doutrinador Ricardo Mariz de Oliveira, em "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", traz as seguintes considerações:

(...) 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.

(...)

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 a 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".

Ainda nessa mesma esteira, esta Quarta Câmara julgou o recurso nº 520.135 de 24/02/2010 da relatoria de Eduardo Martins Neiva Monteiro. O referido recurso, cuja ementa abaixo se transcreve, tratou especificamente da indedutibilidade de tributos com a exigibilidade suspensa da base de cálculo da CSLL, por configurar natureza de provisão:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2003

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 (Acórdão CSRF nº 9101-00.592, de 18 de maio de 2010).

(...)

Por abraçar sem ressalva o teor do referido voto, transcrevo abaixo razões de decidir do mesmo para serem consideradas também como fundamento do presente voto e refutam os outros argumentos trazidos pela Recorrente em seu Recurso:

A discussão cinge-se em saber se valores a título de tributos com exigibilidade suspensa em razão de ação judicial em que se discute a constitucionalidade de determinadas incidências, com ou sem depósito, podem ser deduzidos para fins de apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

Para a Receita Federal do Brasil, não há qualquer dúvida.

De acordo com o entendimento exposto na Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, que dispõe sobre a apuração e o pagamento da CSLL, a possibilidade de dedução não alcança tal hipótese:

Art. 50. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do resultado ajustado, segundo o regime de competência.

Parágrafo único. O disposto no caput **não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa em virtude de:**

I - depósito, ainda que judicial, do montante integral do crédito tributário;

II - impugnação, reclamação ou recurso, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

III - concessão de medida liminar em mandado de segurança;

IV - concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial. (destaquei)

Assim, estaria vedada a dedução a tal título, a exemplo do que ocorre quando da determinação do lucro real, nos termos da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, e Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995:

Lei nº 8.541/92

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

§ 1º Os valores das provisões, constituídas com base nas obrigações de que trata o caput deste artigo, registrados como despesas indedutíveis, serão adicionados ao lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real, e excluído no período-base em que a obrigação provisionada for efetivamente paga.

.....

Art. 8º **Serão consideradas como redução indevida do lucro real**, de conformidade com as disposições contidas no art. 6º, § 5º, alínea b, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, as importâncias contabilizadas como custo ou despesa, **relativas a tributos ou contribuições, sua respectiva atualização monetária e as multas, juros e outros encargos, cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial em garantia.** (destaquei)

Lei nº 8.981/95¹

Das Alterações na Apuração do Lucro Real

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

§ 1º O disposto neste artigo **não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.** (destaquei)

De acordo com a fiscalização, os valores provisionados não seriam passíveis de dedução, nos termos da legislação de regência voltada à apuração da CSLL:

Lei nº 7.689, de 15/12/98

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

.....

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

.....

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

Lei nº 9.249, de 26/12/95

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**, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, 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;

Ao tratar do tema “provisões”, Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins, Ernesto Rubens Gelbcke e Ariovaldo dos Santos (in *Manual de contabilidade societária*. São Paulo: Atlas, 2010, p.335) lecionam:

“(...) As provisões podem ser distinguidas de outros passivos quando há incertezas sobre os prazos e valores que serão desembolsados ou exigidos para sua

¹ "Não houve revogação expressa, mas o art.8º da Lei nº 8.541/92 está revogado pelo art.41, §1º, da Lei nº 8.981/95 por ter tratado da mesma matéria, mas de modo diferente. Pela nova redação, os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do inciso I do art.151 do CTN (moratória) passaram a ser dedutíveis pelo regime de competência ("Higuchi, Hiromi et al. Imposto de Renda das empresas: interpretação e prática. 36ª ed. São Paulo: IR Publicações, 2011, p.371)".

liquidação. (...) Assim, uma provisão somente deve ser reconhecida quando atender, cumulativamente, as seguintes condições: (a) a entidade tem uma obrigação legal ou não formalizada presente como consequência de um evento passado; (b) é provável a saída de recursos para liquidar a obrigação; e (c) pode ser feita estimativa confiável do montante da obrigação.”

Aqueles autores complementam a exposição com esclarecimentos sobre o alcance das expressões “obrigação presente”, “evento passado”, “probabilidade de saída de recursos” e “estimativa confiável”. Quanto à obrigação presente, “...caracteriza-se por evidência disponível de que é mais provável que vai existir a obrigação do que não”. A respeito das demais:

“Um **evento passado** é aquele que tem condições de criar obrigações. As obrigações são criadas quando a entidade não tem outra alternativa senão liquidar a obrigação gerada do evento, seja por imposição legal ou pelo fato do evento criar expectativas válidas em terceiros, de que a entidade cumprirá a obrigação, dada as práticas passadas da empresa, política de atuação ou declaração (...).

Para o reconhecimento do passivo, além da obrigação presente, é condicionante a **probabilidade de saída de recursos** que incorporam benefícios econômicos futuros para sua liquidação, sendo que a probabilidade é maior de ocorrer do que de não ocorrer.

As estimativas são essenciais quando se trata de provisões devido à sua característica intrínseca de incerteza. A **estimativa confiável** é resultante da capacidade da entidade determinar um conjunto de desfechos possíveis (...).

As estimativas levam em consideração os riscos e incertezas, onde o risco representa a variabilidade dos desfechos possíveis.”

Nesse contexto, não se desconhece a Norma e Procedimento de Contabilidade (NPC 22), mencionada pelo recorrente, sobre Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas, do Instituto Brasileiro dos Auditores Independentes – IBRACON (elaborada em conjunto com a Comissão de Valores Mobiliários), aprovada pela Deliberação CVM nº 489, de 3 de outubro de 2005, e considerada obrigatória para as companhias abertas. Em seu Anexo II contemplou exemplo (4-a), a respeito da introdução de um novo tributo ou alteração da alíquota, inserido por dispositivo legal, em que a empresa entende ser inconstitucional. De acordo com a NPC 22, não se trataria de uma provisão, mas de uma obrigação legal. Vejamos:

“A administração de uma entidade entende que uma determinada lei federal, que alterou a alíquota de um tributo ou introduziu um novo tributo, é inconstitucional. Por conta desse entendimento, ela, por intermédio de seus advogados, entrou com uma ação alegando a inconstitucionalidade da lei. Nesse caso, existe uma obrigação legal a pagar à União. Assim, a obrigação legal deve estar registrada, inclusive juros e outros encargos, se aplicável, pois estes últimos têm a característica de uma provisão derivada de apropriações por competência. Trata-se de uma obrigação legal e não de uma provisão ou de uma contingência passiva, considerando os conceitos da NPC.”

Exatamente tal exemplo foi objeto de tópico específico no aludido Manual de Contabilidade, em que foram tecidas críticas a respeito de sua inclusão na norma. De acordo com os autores sequer a conclusão poderia ser extraída da NPC 22. Os fundamentos empregados pelos autores são aqui integralmente acolhidos para se **firmar o entendimento de que se trata de provisão. Textualmente:**

“Em primeiro lugar, a NPC 22 deriva da IAS 37 emitida pelo IASB², e esta não contém o referido exemplo, e ele não se coaduna, no nosso julgamento, com o conteúdo das próprias normas, nem com a NPC 22 e nem com a IAS 37. No corpo da IAS 37 não há qualquer distinção entre ‘obrigação legal’ e ‘obrigação não formalizada’ (constructive obligation) para fins de reconhecimento de uma provisão. Veja-se na parte inicial relativa às Definições, dentro do §6º, da NPC 22:

‘(v) Um passivo é uma **obrigação** presente de uma entidade, decorrente de eventos já ocorridos, cuja liquidação resultará em uma entrega de recursos.

(vi) Uma obrigação legal é aquela que deriva de um contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos), de uma lei ou de outro instrumento fundamentado em lei.

(vii) Uma obrigação não formalizada é aquela que surge quando uma entidade, mediante práticas do passado, políticas divulgadas ou declarações feitas, cria uma expectativa válida por parte de terceiros e, por conta disso, assume um compromisso.’

A partir dessas três definições pode-se construir que: ‘Um passivo é uma obrigação legal ou uma obrigação não formalizada presente de uma entidade’.

Ainda nas definições, há o conceito de provisão:

‘(ii) Uma provisão é um passivo de prazo ou valor incertos.’

Substituindo a definição de passivo nessa da provisão, chega-se então a:

‘Uma provisão é uma obrigação legal ou uma obrigação não formalizada presente de uma entidade, decorrente de eventos já ocorridos, de prazo ou valor incertos, cuja liquidação resultará em uma entrega de recursos.’

Com base nesses conceitos a NPC 22, tal qual a IAS 37, trata todas as obrigações com essa característica de provisões de forma igual. Nessa mesma NPC, são definidas as condições para reconhecimento de provisões:

‘Provisões

10. Uma provisão deve ser reconhecida quando:

- a) uma entidade tem uma obrigação legal ou não formalizada presente como consequência de um evento passado;
- b) é provável que recursos sejam exigidos para liquidar a obrigação; e
- c) o montante da obrigação possa ser estimado com suficiente segurança.’

Aqui se tem a completa e explícita corroboração da definição a que chegamos mais atrás. E, ao longo de todo o corpo da referida NPC (e da IAS 37), não mais se faz qualquer distinção entre obrigação legal e obrigação não formalizada. **Porém, no citado exemplo-4-a, há algo diferente** e afirma que:

‘ 4. Tributos

² Internacional Accounting Standards Board, instituição responsável por emitir normas internacionais de contabilidade.

(a) A administração de uma entidade entende que uma determinada lei federal, que alterou a alíquota de um tributo ou introduziu um novo tributo, é inconstitucional. Por conta desse entendimento, ela, por intermédio de seus advogados, entrou com uma ação alegando a inconstitucionalidade da lei. Nesse caso, existe uma obrigação legal a pagar à União. Assim, a obrigação legal deve estar registrada, inclusive juros e outros encargos, se aplicável, pois estes últimos têm a característica de uma provisão derivada de apropriações por competência. Trata-se de uma obrigação legal e não de uma provisão ou de uma contingência passiva, considerando os conceitos da NPC.'

.....

Ao afirmar que se trata o caso de uma obrigação legal e não de uma provisão, foi criada, no nosso entender, uma ideia inexistente na norma: a de que uma obrigação de natureza legal não pode ser reconhecida como provisão, ou então não pode ser considerada de natureza possível ou remota, e sim tem que, obrigatoriamente, ser registrada como passivo líquido e certo, a pagar, independentemente da característica de probabilidade de desembolso futuro. E isso contraria frontalmente o texto da própria norma, como já visto.

O que concordamos é com os cuidados extremos que devem ser tomados na consideração da probabilidade de exigibilidade de tributos, já que há, no Brasil de hoje, forte instabilidade no processo judiciário quanto à convergência das decisões. Mas isso não é motivo para se fugir do conceito contábil de passivo em geral, ou de provisão em particular.

.....

Ratificamos nossa posição de necessidade de extremo zelo e devida prudência para essas situações aqui discutidas, mas reforçamos que a administração, em obediência ao conceito da **Essência sobre a Forma**, deve retratar da melhor maneira sua posição patrimonial e de resultados." (pp.341-343)(alguns grifos nossos)

A propósito, cabe noticiar que o exemplo acima aludido (4-a) deixou de ser contemplado na Deliberação CVM nº 594³, de 15 de setembro de 2009, que revogou a Deliberação CVM nº 489/05.

A dedutibilidade, então, apenas ocorrerá no momento em que houver decisão final da lide, na hipótese de a mesma ser desfavorável ao contribuinte (Solução de Consulta SRRF 7ª RF, nº 168, de 19/06/01, DOU 18/09/01). Como o desfecho da ação judicial é incerto, deve o contribuinte aguardar a sua definição. (...)

Nessa mesma esteira se posicionou recentemente a CSRF:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2003

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.

³ Aprova o Pronunciamento Técnico CPC 25 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes (correlação às Normas Internacionais de Contabilidade - IAS 37).

Processo nº 11080.011632/2006-76
Acórdão n.º **1401-001.118**

S1-C4T1
Fl. 831

Assim, a dedutibilidade de tais rubricas somente ocorrerá por ocasião de decisão final da justiça, desfavorável à pessoa jurídica (Acórdão CSRF nº 9101-00.592, de 18 de maio de 2010).

Portanto, nego provimento ao recurso, mantendo o lançamento.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto