



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11610.000508/2003-05  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1402-006.227 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de novembro de 2022  
**Recorrente** ERICSSON SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

**Ano-calendário: 2001**

**AÇÃO JUDICIAL. TRIBUTOS NÃO RECOLHIDOS. PROVISÃO.**

Os tributos e contribuições que, de conformidade com o artigo 151, incisos II a IV do CTN, estejam com exigibilidade suspensa, não são dedutíveis das bases de cálculo do imposto de renda ou da contribuição social, nos termos do artigo 41, § 1º, da Lei nº 8.981, de 1995, ainda que a contabilização se faça em conta de provisões, por expresse impedimento previsto no artigo 13, I, da Lei nº 9.249, de 1995.

**POSTERGAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO. INOCORRÊNCIA.**

Não tendo havido comprovação de pagamento da CSLL em período posterior, não há que se falar em postergação.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**Ano-calendário: 2001**

**COMPENSAÇÃO. CRÉDITO LÍQUIDO E CERTO. NÃO COMPROVAÇÃO**

Não se confirmando o alegado saldo negativo de CSLL no período, o direito pleiteado não se reveste da certeza e liquidez exigidas para sua validação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, não reconhecendo o direito creditório pleiteado e não homologando as compensações intentadas, vencidos os conselheiros Junia Roberta Gouveia Sampaio, Luciano Bernart e Jandir José Dalle Lucca, que davam provimento.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Evandro Correa Dias, Luciano Bernart, Iágaro Jung Martins, Jandir José Dalle Lucca, Antonio Paulo Machado Gomes e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pela contribuinte acima identificada em face de decisão proferida pela 4ª Turma da DRJ/SPOI, sessão de 13 de março de 2008 (fls. 327/350 – numeração digital) que negou provimento à manifestação de inconformidade acostada pela interessada (fls. 145/178) em face do Despacho Decisório exarado pela EQPIR/DIORT/DERAT/SPO (fls. 135/139) que indeferiu o pleito de repetição de indébito formulado pela recorrente, conforme abaixo:

<b>DESPACHO DECISÓRIO EQPIR/ DIORT/DERAT SPO</b>	<b>PROCESSO n.º</b> 11610.000508/2003-05
<b>INTERESSADO:</b> ERICSSON SERVICOS DE TELECOMUNICACOES LTDA	<b>CNPJ:</b> 03.619.317/0001-07
<p><b>Assunto:</b> Normas Gerais de Direito Tributário. Compensação.</p> <p><b>Ementa:</b> 1. Declaração de Compensação com crédito referente ao Saldo Negativo de CSLL do exercício 2002. 2. Os tributos ou contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa devem ser adicionados na apuração da base de cálculo da CSLL.</p> <p><b>Dispositivos legais:</b> IN SRF n.º 600, de 28 de dezembro de 2005; e Lei n.º 5.172, de 25 de Outubro de 1966 (CTN).</p> <p><b>Decisão:</b> Compensações vinculadas ao saldo negativo de CSLL do exercício 2002 <b>NÃO HOMOLOGADAS</b>. Compensações sem processo vinculadas ao saldo negativo de CSLL do exercício 2002 <b>NÃO CONVALIDADAS</b>.</p>	
<b>RELATÓRIO</b>	
<p>A empresa acima vem, através do presente processo, protocolado em 14 de Janeiro de 2003, apresentar Declaração de Compensação assinada pelo seu procurador declarando a compensação de débitos com crédito referente ao saldo negativo de CSLL do exercício 2002 (fls. 01 e 02).</p> <p>É o relatório; a seguir passo a fundamentar e decidir.</p>	

Processo n.º: 11610.000508/2003-05

Interessado: ERICSSON SERVICOS DE TELECOMUNICACOES LTDA

CNPJ: 03.619.317/0001-07

## FUNDAMENTAÇÃO

### Saldo negativo de CSLL do exercício 2002

Analisando-se a DIPJ 2002, processada sob o n.º 0488112, entregue em 14/06/2002 (fl. 119), verifica-se que o interessado optou pela apuração anual do lucro real.

Foi verificada a apuração de base de cálculo da CSLL no montante de R\$ 7.824.806,54 (sete milhões, oitocentos e vinte e quatro mil, oitocentos e seis reais e cinquenta e quatro centavos), CSLL devida no montante de R\$ 704.232,59 (setecentos e quatro mil, duzentos e trinta e dois reais e cinquenta e nove centavos) e saldo negativo de CSLL no montante de R\$ 1.257.717,55 (um milhão, duzentos e cinquenta e sete mil, setecentos e dezessete reais e cinquenta e cinco centavos), à fl. 124.

### Pagamento de estimativa com base em balancete de suspensão

Foi verificado que o contribuinte realizou pagamento de estimativa com base em balancete de redução para o mês de Janeiro no montante de R\$ 1.961.950,14 (um milhão, novecentos e sessenta e um mil, novecentos e cinquenta reais e quatorze centavos). Foi verificada através do SINAL08 a consistência do pagamento realizado (fl. 126).

### Tributos e Contribuições com exigibilidade suspensa

Na Ficha 09A – Demonstração do Lucro Real (fl. 123) foi observada a adição na apuração do lucro real, a título de Tributos e Contribuições com exigibilidade suspensa (linha 21), do montante de R\$ 23.366.743,62 (vinte e três milhões, trezentos e sessenta e seis mil, setecentos e quarenta e três reais e sessenta e dois centavos), porém não foi verificada tal adição na apuração da base de cálculo da CSLL.

#### *AJUDA DIPJ 2002*

##### *Linha 09A/21 – Tributos e Contribuições com Exigibilidade Suspensa*

*Indicar, nesta linha, o valor correspondente aos tributos e às contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 1966, com a redação determinada pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, haja ou não depósito judicial, caso aqueles tenham sido computados na demonstração do lucro líquido.*

*Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966 (CTN).*

*Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:*

*(...)*

*II - o depósito do seu montante integral;*

*III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;*

*IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança*

*V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;*

Os tributos e contribuições com a exigibilidade suspensa não podem ser utilizados como dedução da base de cálculo da CSLL por não serem despesas incorridas, mas meras provisões. Despesa incorrida é irreversível enquanto a provisão pode resultar em despesa

Processo n.º: 11610.000508/2003-05

Interessado: ERICSSON SERVICOS DE TELECOMUNICACOES LTDA  
CNPJ: 03.619.317/0001-07

incurrida ou não, dependendo da decisão final na esfera administrativa ou judicial. Portanto, os tributos e contribuições com a exigibilidade suspensa deduzidos na apuração do resultado devem ser incluídos (adição) na apuração da base de cálculo da CSLL por se tratarem de meras provisões, semelhante à apuração do lucro real.

*Lei n.º 9.249, de 26 de Dezembro de 1995.*

*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 n.º 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 n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n.º 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;*

*Instrução Normativa SRF n.º 390, de 30 de janeiro de 2004.*

*Dispõe sobre a apuração e o pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.*

*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.*

#### **Cálculo da CSLL**

Apurando-se a base de cálculo da CSLL, com a inclusão da parcela não adicionada, e a respectiva CSLL devida, obteve-se base de cálculo da CSLL no montante de R\$ 31.191.550,16 (trinta e um milhões, cento e noventa e um mil, quinhentos e cinquenta reais e dezesseis centavos) e CSLL apurada no montante de R\$ 2.807.239,51 (dois milhões, oitocentos e sete mil, duzentos e trinta e nove reais e cinquenta e um centavos).

Base de cálculo da CSLL apurada pelo contribuinte (fl. 124)	7.824.806,54
Parcela não adicionada de Trib. e Contrib. com exigibilidade suspensa	23.366.743,62
Base de cálculo da CSLL reconstituída	31.191.550,16
CSLL Apurada (31.191.550,16 x 9%)	2.807.239,51

Deduzindo da CSLL apurada o valor da CSLL paga por estimativas observou-se a apuração de saldo a pagar de CSLL no montante de R\$ 845.289,37 (oitocentos e quarenta e cinco mil, duzentos e oitenta e nove reais e trinta e sete centavos).

CSLL Apurada	2.807.239,51
(-) CSLL paga por estimativa	1.961.950,14
CSLL a pagar	845.289,37

Processo n.º: 11610.000508/2003-05

Interessado: ERICSSON SERVICOS DE TELECOMUNICACOES LTDA

CNPJ: 03.619.317/0001-07

Tendo em vista o acima exposto, foi observado saldo de CSLL a pagar, não tendo, portanto, o contribuinte direito sobre o crédito pleiteado referente ao saldo credor de CSLL do exercício 2002.

**Dos débitos compensados com o crédito referente ao saldo negativo de CSLL do exercício 2002**

Além dos débitos declarados à fl. 01 foram verificados, através do SIEF/PERDCOMP, uma DCOMP original (fl. 128) e, através do DCTF GER 4.8, um débito compensado sem processo (fl. 127), ambos vinculados ao pretense crédito do presente processo.

**Considerações finais**

Cabe salientar que o presente despacho decisório trata exclusivamente de reconhecimento de direito creditório se for o caso. As análises realizadas na DIPJ não implicam retificação da mesma e nem lançamento, mas apenas a verificação se os valores foram corretamente declarados, pois de acordo com o art. 170 da Lei n.º 5.172, de 25 de Outubro de 1966 (CTN) só são permitidas compensações com créditos líquidos e certos do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

*Lei n.º 5.172, de 25 de Outubro de 1966 (CTN).*

*Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.*

**Conclusão**

Diante do exposto, e tendo em vista tudo mais que do processo consta, proponho a NÃO CONVALIDAÇÃO da compensação sem processo do débito de fl. 127 e a NÃO HOMOLOGAÇÃO das compensações de fl. 01 e da DCOMP n.º 38936.47852.120803.1.3.03.9400 (fl. 128) com o crédito referente ao saldo negativo de CSLL do exercício 2002.

À consideração superior.

MF/RFB/SRRF 8ª RF/DERAT/DIORT/SP  
Equipe de Análise de Processos de IR

Em 16 / Out / 2007

*Cleber Y. I. Tanimoto*

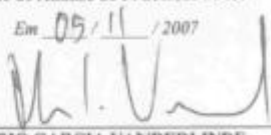
CLEBER Y. I. TANIMOTO  
AFRFB - MATR. 1293159

Processo n.º: 11610.000508/2003-05

Interessado: ERICSSON SERVICOS DE TELECOMUNICACOES LTDA

CNPJ: 03.619.317/0001-07

De acordo. À consideração do Sr. chefe da DIORT.

MF/RFB/SRRF 8ª RF/DERAT/DIORT/SP  
Equipe de Análise de Processos de IR  
Em 05/11/2007  
  
FABIO GARCIA VANDERLINDE  
AFRFB - MATR. 1242562  
CHEFE da EQPIR / DIORT / DERATSPO

#### DECISÃO

De acordo.

No uso da competência delegada pela Portaria DERAT/SP nº 54, de 10 de Outubro de 2001, NÃO CONVALIDO a compensação sem processo do débito de fl. 127 e NÃO HOMOLOGO as compensações de fl. 01 e a DCOMP nº 38936.47852.120803.1.3.03.9400 (fl. 128) com o crédito referente ao saldo negativo de CSLL do exercício 2002.

#### ORDEM DE INTIMAÇÃO

Encaminhe-se a Informação Fiscal à DEFIS/SPO para as providências cabíveis.

Encaminhe-se o presente processo à ECRER/DIORT/DERAT/SP para:

1) intimar o contribuinte a tomar ciência deste despacho decisório do qual cabe, em caso de discordância, manifestação de inconformidade à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I, no prazo de 30 (trinta) dias contados a partir da ciência deste despacho, conforme disposto no art. 48 da Instrução Normativa SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005;

2) cadastrar o débito da DCOMP nº 38936.47852.120803.1.3.03.9400 no PROFISC (fl. 128);

3) proceder à cobrança do débito referente à compensação não convalidada (fl. 127); e

4) demais providências cabíveis.

MF/RFB/SRRF 8ª RF/DERAT/DIORT/SP  
Em 8/11/2007  
  
FABIO PAES MACCACHERO  
AFRFB - MATR. 1221258  
CHEFE DA DIORT / DERATSPO

Irresignada, a contribuinte acostou a MI citada (fls. 145/178) assentando, resumidamente:

1. Ter impetrado Mandado de Segurança (Processo n.º 2000.61.00.015172-6 – 4ª Vara Federal da Seção Judiciária da Capital do Estado de São Paulo), objetivando afastar a exigibilidade das contribuições ao PIS e à COFINS com base na totalidade das receitas, nos termos estabelecidos na Lei n.º 9.718/98, em razão da inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da referida lei (doc. 01);
2. A liminar concedida foi posteriormente suspensa pela decisão proferida no Agravo de Instrumento n.º 2000.03.00.024312-5 interposto pela União Federal, tendo a Requerente depositado os valores discutidos judicialmente;
3. O STF, com base em entendimento firmado pelo Plenário nos Recursos Extraordinários n.º 357.950/RS, 390.840/MG, 358.273/RS e 346.084/PR, declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei n.º 9.718/98, garantindo o direito da Requerente de recolher as contribuições ao PIS e à COFINS com base no faturamento. O trânsito em julgado da referida decisão ocorreu em 15/06/2007 (docs. 04/07);
4. Não ser a inexigibilidade temporária ou revogável (suspensão) do crédito tributário que define a condição de provisão ou despesa incorrida. Aliás, não se sustenta a conclusão a que chega o Sr. Auditor Fiscal no sentido de que tributo com exigibilidade suspensa caracteriza provisão, pois não seria certa sua liquidação;
5. O valor do tributo é devido a partir do momento em que se verifica a ocorrência do fato gerador, surgindo, neste momento, para o fisco o direito de receber o crédito tributário e para o contribuinte a obrigação de paga-lo, obrigação esta que já existe, mesmo que este opte por discutir judicialmente sua exigibilidade. Assim, as despesas registradas para fazer face às obrigações tributárias constituídas, mas com a exigibilidade suspensa, não possuem natureza de provisão e, portanto, não podem ser consideradas indedutíveis com base no art. 13 da Lei n.º 9.249/65;
6. Ser relevante mencionar que a CSLL tem como base de cálculo o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano, o qual será apurado com base na legislação comercial, devendo ser ajustado tão-somente pelas adições previstas na Lei n.º 8.034/90, que deu nova redação ao art. 2º da Lei n.º 7.689/88, além daquelas previstas no art. 13 da Lei n.º 9.249/95 e no artigo 1º da Lei n.º 9.316/96, que veda as deduções de qualquer provisão (exceto férias e 13º salário a empregados), dentre outras despesas.
7. Da leitura dessa legislação e da legislação extravagante, depreende-se a inexistência de qualquer restrição à dedução de despesas a título de tributos ou contribuições com a exigibilidade suspensa;

8. Que a legislação prevista para o IRPJ só se aplica à CSLL quando houver expressa determinação, o que não é o caso tratado nos autos;
9. Estar correto o procedimento de apuração do crédito de saldo negativo de CSLL do ano-base de 2001 adotado pela Requerente, pelo que não merecem prosperar os cálculos realizados pela Administração;
10. Em razão de decisão liminar favorável que suspendeu a exigibilidade das contribuições, a Requerente não procedeu ao seu recolhimento, mas manteve os valores devidos a este título em conta do passivo, que permaneceu com seu saldo em aberto até setembro de 2007, quando houve sua reversão contábil, em razão do trânsito em julgado de sentença que lhe foi favorável;
11. A Requerente procedeu à adição da despesa com o PIS e a COFINS com a exigibilidade suspensa ao lucro líquido base de cálculo do IRPJ (§ 1º do art. 41 da lei nº 8.891/95). Não o fez relativamente à base de cálculo da CSLL por ausência de previsão legal. Tal adição na base de cálculo do IRPJ, de caráter temporário (uma vez que a dedução da despesa é admitida em período-base futuro), envolve dois períodos-base: (a) aquele em que o passivo relativo ao PIS e à COFINS com a exigibilidade suspensa é contabilizado e a despesa correspondente não é considerada dedutível; e (b) aquele em que o passivo é revertido, e a receita correspondente não é tributável;
12. Em relação à CSLL, não foram levados em consideração os períodos-base envolvidos: ano-base 2001 (considerado); e ano-base 2007 (não considerado), quando houve a reversão do PIS e da COFINS com exigibilidade suspensa até então registrados contabilmente (doc. 08), em razão de trânsito em julgado de sentença favorável à Requerente;
13. O Agente Fiscal não poderia ter se recusado a convalidar a compensação efetuada sem processo, bem como a homologar as compensações efetuadas com processo e via PER/DCOMP. Afinal, trata-se de caso de postergação, prevista na legislação fiscal vigente (art. 273 do RIR/99), porque o tributo devido em determinado período-base é pago, porém em período-base posterior, assim dispendo o Parecer Normativo CST nº 02/96;
14. O Agente Fiscal deveria ter recomposto os dois períodos-base para adicionar a despesa com o PIS e a COFINS ao lucro líquido do período-base de 2001, e excluí-la do período-base de 2007, a fim de apurar: (a) se ocorreu a postergação do pagamento da CSLL para o período posterior ao que seria devido; ou (b) se houve a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração. Assim, teria verificado que o único efeito foi o da postergação;

15. Se o valor do PIS e da COFINS com a exigibilidade suspensa tivesse sido adicionado em 31/12/2001, bem como posteriormente revertido em 30/09/2007, ter-se-ia chegado ao mesmo efeito fiscal;
16. Adicionalmente, se tivesse procedido ao confronto dos lançamentos contábeis relativos à reversão contábil do passivo de PIS e COFINS com a exigibilidade suspensa (ocorrida em 2007) com a apuração da base de cálculo da CSLL desse mesmo período-base, teria verificado que a Requerente procedeu corretamente à apuração dessa base de cálculo;
17. Isto porque, apesar da reversão contábil ter sido no valor de 35.565.402,99 (conforme demonstrado no razão contábil anexo - doc. 08), a Requerente excluiu da base de cálculo da CSLL apenas o valor de R\$ 10.324.929,74 (conforme demonstrado a seguir - subitem 4.23.), pois corresponde ao PIS e a COFINS com a exigibilidade suspensa apurados no período de 2004 a setembro de 2007 e por ela oferecidos à tributação;
18. Esclarece que: adicionou ao lucro líquido o saldo do passivo em aberto de PIS e COFINS com a exigibilidade suspensa, acumulado até o período-base, e excluiu o saldo desse passivo em aberto acumulado (e tributado) até o período-base imediatamente anterior, no caso, 31/12/2006, devendo-se verificar o efeito líquido em cada período-base, qual seja, o valor da adição menos o valor da exclusão;
19. Desse modo, como o montante total adicionado foi de R\$ 10.324.929,74, este, portanto, o valor máximo passível de exclusão do lucro líquido, base de cálculo da CSLL, no período-base em que houve a reversão contábil do passivo relativo ao PIS e à COFINS com a exigibilidade suspensa;
20. Para que não restem dúvidas quanto à apuração da CSLL, anexa cópia das guias de recolhimento da CSLL relativa ao ano de 2007 (docs. 09 a 11). Comprovada a postergação, aplica-se o Parecer Normativo CST n.º 02/96;
21. Ainda que, eventualmente, se entenda devida a adição ao lucro líquido, base para o cálculo da CSLL de 2001 do valor da despesa com PIS e COFINS com a exigibilidade suspensa, certo é que se confirma a existência do crédito de saldo negativo de CSLL gerado em 2001, uma vez que trata-se de hipótese de mera postergação;
22. Em relação à compensação sem processo, a Requerente informou, na DCTF do 1º Trimestre de 2002, a compensação sem processo do débito de R\$ 27.966,49 (CSLL; código 2484; período de apuração janeiro/2002), com o crédito de saldo negativo de CSLL exercício 2002, procedimento este de acordo com o previsto no art. 14 da IN SRF n.º 21/97, compensação que independia de prévia autorização;

23. Desse modo, comprovada a origem do crédito de saldo negativo de CSLL do ano-base de 2001, que suporta todas as compensações realizadas, é de rigor que permaneça sobrestada a cobrança do débito referente à compensação não convalidada, até decisão final deste processo.

Submetida a MI à apreciação da 4ª Turma da DRJ/SPOI foi prolatada decisão (fls. 327/350) negando provimento ao pedido da contribuinte.

Excertos da decisão recorrida mostram as razões de decidir assumidas pela Turma *a quo* (fls. 340/350):

*“9.2.1. Quanto a este tema [Trânsito em julgado em relação ao MS n.º 2000.61.00.015172-6], há que se ressaltar, de pronto, duas questões: (i) o Mandado de Segurança impetrado pela Recorrente não transitou em julgado, conforme se verifica em consulta de 03/03/2008 (fls. 316 a 319); e (ii) o acórdão prolatado pelo Supremo Tribunal Federal, mencionado pela Recorrente, não tem efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal, tendo validade somente “inter partes”.*

(...)

*9.2.3. No caso em tela, após consulta aos “sítios” da Justiça Federal de São Paulo, do Tribunal Federal da 3ª Região (fls. 316 a 319), constata-se que o Mandado de Segurança n.º 2000.61.00.015172-6 não transitou, ainda, em julgado; logo, não há como estender os efeitos dos Recursos Extraordinários n.º 357.950/RS, 390.840/MG, 358.273/RS e 346.084/PR para a Recorrente, tendo em vista todos os argumentos acima apresentados. Argumento improcedente.*

(...)

*9.3. Tributo com exigibilidade suspensa não caracteriza provisão, não havendo vedação, na legislação referente à CSLL, à dedução de despesas a este título.*

*9.3.1. No que tange à base de cálculo da CSLL, o art. 2º e §§ da Lei 7689/1988, na redação dada pelo art. 2º da Lei n.º 8.034/1990, assim dispõem:*

(...)

*9.3.2. Posteriormente, o art. 13 da Lei n.º 9.249/95, tratou da matéria nos seguintes termos:*

(...)

*9.3.3. Dos dispositivos acima reproduzidos, conclui-se que, via de regra, as provisões não podem ser deduzidas na apuração da base de cálculo da CSLL, estando as exceções relacionadas no inciso I do art. 13 da Lei n.º 9.249/95.*

*9.3.4. Como relatado anteriormente, a Recorrente não adicionou para efeito de determinação da base de cálculo da CSLL, os valores da contribuição ao PIS e à COFINS discutidos judicialmente, tratando a contrapartida do lançamento*

*daquelas despesas como conta do passivo, ou seja, dando-lhes o mesmo tratamento aplicado ao caso das obrigações líquidas, o que, incontestavelmente, ainda não é o caso.*

*9.3.5. Se entendermos que a contrapartida do lançamento contábil que se apropria das despesas com tributos com exigibilidade suspensa tem a natureza de provisão, o procedimento adotado pela impugnante fere claramente os dispositivos supra citados, que vedam a dedução das provisões na base de cálculo da CSLL, determinando a sua adição para o cálculo da contribuição devida.*

*9.3.5.1. Em não tendo sido constituída provisão para tal fim, qual teria sido, então, a contrapartida do lançamento que a tomou, segundo a Recorrente, em obrigação, até pelo simples fato de considerá-la como integrante de seu passivo?*

*9.3.6. Portanto, coloca-se a questão relativa à natureza do lançamento relativo às despesas com tributos e contribuições cuja exigibilidade se encontra suspensa, ou seja, trata-se ou não de uma provisão.*

*9.3.7. Entendo que os tributos ou contribuições, cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do CTN, não configuram obrigações líquidas, e, portanto, representam provisões, cuja dedutibilidade da base de cálculo da CSLL é vedada pelo parágrafo 1º, letra "c", do art. 2º da Lei 7.689/1988, na redação dada pelo art. 2º da Lei nº 8.034/1990. senão vejamos.*

*9.3.7.1. A concessão de medida liminar ou de tutela antecipada pressupõe, respectivamente, o "fumus boni iuris" e a verossimilhança da alegação. Tal ocorrência provoca indubitavelmente a configuração de situação de solução indefinida, que pode trazer resultados futuros favoráveis ou desfavoráveis para a pessoa jurídica.*

*9.3.7.2. De se ver que sendo o Direito uma ciência humana, a interpretação dos textos legais é sempre aberta, o que torna o resultado de qualquer lide potencialmente incerto. Em face de tal inerte, os litigantes, quando discutem questões relativas à incidência tributária, observando os princípios da competência, da prudência e do conservadorismo, realizam os pertinentes lançamentos contábeis, de maneira a consignar essa potencial possibilidade de a exigência tributária, ao contrário do pretendido em juízo, vir a se confirmar, o que afetaria o patrimônio da empresa.*

*9.3.7.3. Deve-se convir que os lançamentos contábeis assim feitos se revestem, em essência, das características das provisões. Não se pode confundi-los com exigibilidades futuras, pois não possuem o grau de certeza necessário à configuração das obrigações. São meras expectativas que podem ou não se concretizar e que são registradas pelo autor da ação em sua contabilidade, evitando impactos futuros imprevistos sobre seu patrimônio, caso não obtenha êxito em sua demanda judicial.*

*9.3.7.4. Ora, não seria um procedimento científico-contábil aceitável dar o mesmo tratamento aos tributos não questionados judicialmente e àqueles que estão com sua exigibilidade suspensa nos termos do art. 151 do CTN. Não é razoável a desconsideração pura e simples dos efeitos da decisão judicial, sob*

*a alegação de que o tributo é considerado devido enquanto não houver pronunciamento definitivo.*

*9.3.7.5. Os tributos não questionados judicialmente são obrigações líquidas, no sentido que nos é dado por Maria Helena Diniz, em sua obra “Dicionário Jurídico”:*

*(...)*

*9.3.7.6. Por outro lado, a existência de uma decisão judicial suspendendo a exigibilidade do crédito tributário nos permite afirmar que a obrigação, apesar de prevista em lei válida, não é certa quanto a sua existência.*

*9.3.7.7. O verbete “provisão”, no Dicionário Houaiss, da Língua Portuguesa, tem as seguintes acepções:*

*(...)*

*9.3.7.8. Dos vários sentidos que o vocábulo pode adquirir, devemos destacar as idéias de “reunião de coisas quaisquer destinadas ao uso futuro” e a da “reserva em dinheiro ou em valores”.*

*9.3.7.9. Ora, se por um lado a despesa foi incorrida no exercício da ocorrência do fato gerador previsto em lei, por outro, a contrapartida desta despesa não pode ser caracterizada como uma conta a pagar, pois no momento em que foi obtida uma decisão judicial suspendendo a exigibilidade do crédito, fica configurada uma situação indefinida. Diante desta situação indefinida, deve-se registrar a contrapartida da despesa não como um passivo líquido, mas como uma “reserva para uso futuro”.*

*9.3.7.10. A norma tributária é muito clara ao dispor que a provisão - contrapartida da apropriação de despesa sobre a qual paira dúvida relativa a sua própria existência - deve ser adicionada à base de cálculo da CSLL, para ser posteriormente excluída, no momento em que for baixada.*

*9.3.7.11. Cumpre ressaltar que tal determinação não causa nenhum prejuízo ao contribuinte, pois se no momento em que a provisão é constituída deve ser adicionada à base de cálculo, quando é baixada pode ser dela excluída. Assim, quando cessar a situação de incerteza quanto à existência da obrigação tributária, o contribuinte poderá excluir da base de cálculo do tributo o valor da provisão baixada, quer por reversão, no caso de decisão judicial favorável, quer por pagamento, em caso de decisão favorável à União.*

*9.3.7.12. De se notar o disposto no Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (Sérgio de Iudícibus e outros, Fipecafi, Atlas. São Paulo, 2000, Quinta Edição. ps 246 a 248) que assim preconiza, em relação às provisões:*

*(...)*

*9.3.7.13. Do excerto acima se extrai que o tributo discutido judicialmente se enquadra na conta “riscos fiscais e outros passivos contingentes”, visto que se trata de encargo e risco já conhecido, de valor calculável, de natureza fiscal, e*

*que envolve um grau de incerteza quanto à efetiva ocorrência ou não da perda provisionada.*

(...)

*9.3.7.15. No mesmo sentido, colaciono decisões do Conselho de Contribuintes, cujas ementas a seguir reproduzo:*

(...)

*9.3.7.16. Assim, tem-se que os tributos e contribuições com a exigibilidade suspensa sob análise devem ser considerados como provisões.*

*9.3.8. Destarte, verifica-se que há vedação, na legislação da CSLL, à dedução de despesas a título de tributos ou contribuições com a exigibilidade suspensa (provisão). Argumento improcedente.*

*9.4. Manteve os valores com exigibilidade suspensa em conta do passivo, até setembro de 2007, quando houve sua reversão contábil, tendo havido apenas postergação.*

*9.4.1. Quanto a esta questão, não há que se falar em reversão, visto que não houve o trânsito em julgado do Mandado de Segurança n.º 2000.61.00.01 5172-6, não tendo sido efetivada a solução da lide, na esfera judicial.*

*9.4.2. Releva notar, quanto ao tema, que não consta dos autos qualquer comprovação da alegada reversão, a não ser a apresentação de planilhas e DARF, que por si, não são hábeis a provar o afirmado.*

*9.4.3. Nesse ponto, importa enfatizar que o contribuinte não trouxe documentos de prova que servissem de supedâneo as suas alegações. Veja que a empresa deveria ter juntado aos autos cópia das folhas do Livro Diário, do Livro Razão, do LALUR ou de outros documentos comprobatórios que dessem suporte a sua assertiva.*

*9.4.4. E, nesse aspecto, o Código de Processo Civil é categórico ao determinar:*

(...)

*9.4.5. Adicionalmente, esclareça-se que cabia ao contribuinte instruir a Impugnação (Manifestação de Inconformidade) com todos os documentos de prova, a teor do disposto nos artigos 15, caput, e 16, § 4º, do Decreto n.º 70.235/72:*

(...)

*9.4.6. Portanto, a prova documental deve ser apresentada juntamente com a Manifestação de Inconformidade, “precluindo o direito da Recorrente fazê-lo em outro momento processual”, sendo ônus do interessado juntar aos autos os elementos de prova que possui.*

*9.4.7. Assim, conclui-se que as alegações da empresa informadas neste item não estão comprovadas. Argumento improcedente.*

(...)

10. Assim, vê-se que agiu corretamente a Autoridade Administrativa ao recalcular o valor da CSLL referente ao ano-calendário de 2001, com a inclusão da parcela não adicionada de “Tributos e Contribuições Com Exigibilidade Suspensa” (R\$ 23.366.743,62), o que resultou no valor positivo de R\$ 845.289,37, de “CSLL a Pagar”.

10.1. Destarte, verifica-se que não há direito creditório em favor da Requerente, em relação à CSLL apurada no ano-calendário de 2001, razão pela qual não há como se homologar as compensações pleiteadas no presente processo.

11. Pelo exposto, VOTO no sentido de INDEFERIR a Manifestação de Inconformidade, mantendo-se a decisão recorrida”.

Decisão assim ementada:

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

**Ano-calendário: 2001**

**AÇÃO JUDICIAL. TRIBUTOS NÃO RECOLHIDOS. PROVISÃO.**

As despesas decorrentes de tributos não recolhidos, em face de ação judicial em andamento, devem ser contingenciadas como provisão, sendo indedutíveis para fins de apuração da CSLL.

**PROCESSO JUDICIAL SEM O TRÂNSITO EM JULGADO. DIREITO CREDITÓRIO.**

O pedido de direito creditório decorrente de valor lançado como despesa, objeto de ação judicial em que não ocorreu o trânsito em julgado, deverá ser indeferido, tendo em vista a carência do direito líquido e certo previsto na legislação.

**POSTERGAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO. INOCORRÊNCIA.**

Não tendo havido comprovação de pagamento da CSLL em período posterior, não há que se falar em postergação.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**Ano-calendário: 2001**

**COMPENSAÇÃO. CRÉDITO LÍQUIDO E CERTO.**

Não tendo sido apurado crédito líquido e certo em favor do contribuinte, referente ao saldo de CSLL apurado no ano-calendário de 2001, mantém-se a decisão recorrida.

*Solicitação Indeferida*

Discordando do r. *decisum*, a contribuinte acostou recurso voluntário (fls. 356/386) rebatendo incisivamente a posição assumida pela Turma Julgadora, reafirmou suas alegações e finalizou:

**“III - DO PEDIDO**

77. Por todo o exposto, e considerando-se que:

(a) as despesas registradas para fazer face às obrigações tributárias constituídas, mas com a exigibilidade suspensa, não possuem natureza de provisão e, portanto, não podem ser consideradas indedutíveis com base no art. 13 da Lei n.º 9.249/65;

(b) da análise do artigo 2º da Lei n.º 7.689/88, de suas posteriores alterações e da legislação extravagante, depreende-se a inexistência de qualquer restrição à dedução de despesas a título de tributos ou contribuições com a exigibilidade suspensa na base de cálculo da CSLL;

(c) no ano-calendário de 2001, não havia, na legislação da CSLL, dispositivo que determinasse a adoção das regras referentes à dedutibilidade previstas na legislação do IRPJ para a composição da base de cálculo da CSLL;

(d) em razão de decisão judicial que suspendeu a exigibilidade das contribuições ao PIS e a COFINS, com base nas alterações promovidas pela Lei n.º 9.718, a Recorrente não procedeu ao seu recolhimento, mas manteve os valores devidos a este título em conta de passivo, que permaneceu com seu saldo em aberto até setembro de 2007, quando houve sua reversão contábil, em razão do trânsito em julgado, em 15/06/2007, de sentença que lhe foi favorável;

(e) a r. decisão recorrida não levou em consideração ambos os anos-calendário envolvidos, pois limitou-se a apuração da CSLL relativa ao ano-calendário de 2001, exercício 2002, ao passo que deveria, também, ter considerado a apuração da CSLL relativa ao ano-calendário de 2007, quando houve a reversão do PIS e da COFINS com a exigibilidade suspensa até então registrados contabilmente (art. 273 do RIR/99); e

(f) se o valor do PIS e da COFINS com a exigibilidade suspensa tivesse sido adicionado em 31/12/2001, bem como posteriormente revertido em 30/09/2007, ter-se-ia chegado ao mesmo efeito fiscal porque a diferença de CSLL apurada em 2001 (a pagar) corresponde à diferença de CSLL apurada em 2007 (a recuperar), sendo o efeito, apenas, temporal;

(g) encontra-se devidamente comprovado que os valores de PIS e de COFINS com exigibilidade suspensa, deduzidos da base de cálculo da CSLL em 2001, foram devidamente tributados pela CSLL em 2007, quando da sua reversão contábil,

é a presente para REQUERER o acolhimento deste Recurso Voluntário, para reformar integralmente a r. decisão recorrida, a fim de:

(I) reconhecer integralmente o crédito a título de saldo negativo de CSLL do período-base de 2001 – exercício 2002; e

(II) homologar as compensações (fls. 01/02 e DCOMP n.º 38936.47852.120803l.3.03-9400128 - fl. 128) e convalidar a compensação (fl. 127), declarando-se extintos todos os débitos compensados”.

É o relatório do essencial, em apertada síntese

**Voto**

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo (ciência do acórdão recorrido em 01/07/2008 – fls. 585 – protocolização do RV em 30/07/2008 – fls. 356), a representação da recorrente está corretamente formalizada (fls. 181/285) e os demais pressupostos para sua admissibilidade foram atendidos, pelo que o recebo e dele conheço.

Não há preliminares.

No mérito, a discussão cinge-se em verificar se cabe o deferimento do pleito da recorrente de repetir-se de indébito no valor original de **R\$ 1.257.717,55**, com o qual buscou compensar débitos (fls. 03 e 130, neste caso sem processo).

Tal montante teria origem em saldo negativo de CSLL apurado no ano-calendário 2001 – exercício/2002, cuja DIPJ foi entregue em 16/06/2002 (fls. 29/120), conforme Ficha 17 – Linha 42 (fls. 45):

Discriminação	Valor
DF CARF MF	
CNPJ 03.619.317/0001-07	
Fl. 45	
DIPJ 2002 Pag. 7	
<b>Ficha 17 - Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido</b>	
DEMONSTRAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL	
01. Lucro Líquido antes da CSLL	-50.244.209,77
ADIÇÕES	
02. Provisões Não Dedutíveis	39.034.580,87
03. Despesas Não Dedutíveis (Lei n.º 9.249/95, art. 13)	12.187.235,64
04. Parc. dos Luc. de Contratos por Empr. ou Forn. c/ PJ de Dir. Público	0,00
05. Lucros Disponibilizados no Exterior	0,00
06. Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior	0,00
07. Ajustes Decorrentes de Métodos - Preços de Transferências	13.525.005,43
08. Variações Cambiais Passivas (MP 1.858-10/1999, art. 30)	0,00
09. Var Cambiais Ativas - Oper Líqu (MP 1.858-10/1999, art. 30)	0,00
10. Ajustes por Dimin. Valor de Invest. Aval. p/ PL	0,00
11. Perdas em Operações Realizadas no Exterior	0,00
12. Excesso de Juros sobre o Capital Próprio	0,00
13. Aj. Obr. e Créd. - Var. Camb. Amort. (Lei n.º 9.816/99, art. 2º)	0,00
14. Reserva Especial - Realização (Lei n.º 8.200/91, art. 2º)	0,00
15. Realização de Reserva de Reavaliação	0,00
16. Enc. Depr., Amort. Exaust. Baixa Bens-Dif. Corr. Monet. - IPC/BTNF	0,00
17. Outras Adições	12.079,11
18. SOMA DAS ADIÇÕES	64.758.901,05
EXCLUSÕES	
19. (-) Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis	6.689.884,74
20. (-) Lucros Divid. Invest. Aval. p/Custo Aquisição	0,00
21. (-) Ajustes p/Aum. Valor Invest. Aval. p/PL	0,00
22. (-) Parc. Lucros Contratos p/Empr. Forn. c/PJ Dir. Público	0,00
23. (-) Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior	0,00
24. (-) Variações Cambiais Ativas (MP 1.858-10/1999, art. 30)	0,00
25. (-) Var Cambiais Passivas - Oper Líqu (MP 1.858-10/1999, art. 30)	0,00
26. (-) Outras Exclusões	0,00
27. SOMA DAS EXCLUSÕES	6.689.884,74
28. BASE DE CÁLC ANTES DA COMP DE BC NEG DO PRÓPRIO PER DE APURAÇÃO	7.824.806,54
29. (-) Atividades em Geral	
30. (-) Atividade Rural	
31. BASE DE CÁLC ANTES DA COMP DE BC NEGATIVA DE PER ANTERIORES	7.824.806,54
32. (-) Base de Cálculo Negativa da CSLL de Per Anteriores - Ativ em Geral	0,00
33. (-) Base de Cálculo Negativa da CSLL de Per Anteriores - Ativ Rural	
34. BASE DE CÁLCULO DA CSLL	7.824.806,54
35. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido por Atividade	704.232,59
CÁLCULO DA CSLL	
36. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO TOTAL	704.232,59
DEDUÇÕES	
37. (-) Recuperação de Crédito de CSLL (MP 1.807/1999, art. 8º)	0,00
38. (-) CSLL Mensal Paga por Estimativa	1.961.950,14
39. (-) Parc. Formalizado de CSLL sobre a Base Cálculo Estimada	0,00
40. (-) Imp. Pago no Exter. s/Lucros, Rend. Ganhos de Capital	0,00
41. (-) CSLL Retida na Fonte por Órgão Público	0,00
42. CSLL A PAGAR	-1.257.717,55

Submetido à apreciação da Autoridade Tributária, a EQPIR/DIORT/DERAT/SPO prolatou Despacho Decisório em 08/11/2007 (fls. 135/139) improvando o pedido (posição posteriormente chancelada pela 4ª Turma da DRJ/ SPOI - fls. 327/350). Em grau recursal, a recorrente reproduziu basicamente a mesma posição sustentada em sua MI.

Resumidamente, são estas as posições das partes envolvidas no momento do julgamento por este Colegiado:

1. Segundo o Despacho Decisório (posição basicamente ratificada pela decisão *a quo*), não foi reconhecido direito creditório referente a saldo negativo de CSLL apurado na DIPJ2002/AC2001, tendo em vista que: **i**) na apuração do lucro real, foi observada adição a título de “Tributos e Contribuições com exigibilidade suspensa”, o que não foi verificado na apuração da base de cálculo da CSLL; **ii**) os tributos e contribuições com a exigibilidade suspensa, deduzidos na apuração do resultado, devem ser incluídos na apuração da base de cálculo da CSLL, por se tratarem de meras provisões; e, **iii**) apurando-se a nova base de cálculo da CSLL, e o valor da “CSLL a Pagar”, verificou-se que este somou R\$ 845.289,37 positivo, razão pela qual não há crédito em favor do contribuinte, em relação à CSLL do exercício de 2002.

2. Já a contribuinte pugna que: **i**) impetrou o Mandado de Segurança objetivando afastar a exigibilidade das contribuições ao PIS e à COFINS com base na totalidade das receitas; **ii**) o STF, com base em entendimento firmado pelo Plenário nos Recursos Extraordinários n.º 357.950/RS, 390.840/MG, 358.273/RS e 346.084/PR, declarou a inconstitucionalidade do art. 3.º, § 1.º, da Lei n.º 9.718/98, garantindo o direito da Requerente de recolher PIS e COFINS com base no faturamento. O trânsito em julgado da referida decisão ocorreu em 15/06/2007; **iii**) tributo com exigibilidade suspensa não caracteriza provisão; **iv**) inexistente, na legislação da CSLL, qualquer restrição à dedução de despesas a título de tributos ou contribuições com a exigibilidade suspensa, devendo-se observar o princípio da legalidade; **v**) manteve os valores com exigibilidade suspensa em conta do passivo, que permaneceu com seu saldo em aberto até setembro de 2007, quando houve sua reversão contábil, tendo havido apenas postergação do pagamento do tributo, visto que se o valor do PIS e da COFINS tivesse sido adicionado em 31/12/2001, e posteriormente revertido em 30/09/2007, ter-se-ia chegado ao mesmo efeito fiscal, sendo o efeito apenas temporal; **vi**) comprovada a origem do crédito de saldo negativo de CSLL do ano-base de 2001, que suporta todas as compensações realizadas, é de rigor que permaneça sobrestada a cobrança do débito referente à compensação não convalidada, até decisão final deste processo; e, **vii**) no RV reafirma categoricamente que o processo judicial já teve decisão definitiva, transitada em julgado.

Pois bem, o ponto fulcral é definir se os valores relativos a “tributos com exigibilidade suspensa”, cujas contrapartidas, se não feitas em “provisões” – caso dos autos –

certamente ocorreram em contas de “despesas”, devem ou não ser adicionados na base de cálculo da CSLL.

Em relação ao tema, quanto à adição de tais valores na apuração do Lucro Real, nenhuma contestação pela recorrente, que assim procedeu. Todavia, quando da mensuração da base imponible da CSLL, literal e expressamente fixou a interessada (RV – fls. 370) que, “27. Da leitura do artigo 2º da Lei nº 7.689/88, de suas posteriores alterações e da legislação extravagante, depreende-se a inexistência de qualquer restrição à dedução de despesas a título de tributos ou contribuições com a exigibilidade suspensa. 28. Nesse sentido, a menos que a legislação determinasse ser aplicável à CSLL as disposições relativas ao IRPJ, não há que se falar em indedutibilidade de despesas a título de tributos ou contribuições com a exigibilidade suspensa”.

Ou seja, NÃO ADICIONOU o montante de R\$ 23.366.743,62 (valor dos tributos com exigibilidade suspensa) à base de cálculo da contribuição, gerando com isso um saldo negativo de R\$ 1.257.717,55 que quer ver repetido, procedimento refutado pela Autoridade Fiscal e cancelado pela DRJ.

Nesse ponto, contrariamente à posição da decisão de 1º Piso e às diversas manifestações da defesa da contribuinte, não vejo maior relevância em saber se o processo em que a recorrente litigou judicialmente (Mandado de Segurança nº 2000.61.00.015172-6), objetivando afastar a exigibilidade do PIS e da COFINS com base na totalidade das receitas, nos termos em que estabelecido na Lei nº 9.718/98, em razão da inconstitucionalidade do artigo 3º, § 1º, desta lei, transitou ou não em julgado, até porque esta não constitucionalidade restou definida pelo Supremo Tribunal Federal.

O que me soa relevante é definir se os tributos com exigibilidade suspensa devem ou não ser adicionados à base de cálculo da CSLL.

É do que trato agora.

Conforme art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/1988:

*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:*

*será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;*

(...)

*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; [\(Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990\)](#)**

Sequencialmente, a Lei n.º 9.249, de 26/12/1995, tratou da matéria nos seguintes termos:

*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 n.º 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 n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995](#), com as alterações da [Lei n.º 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; [\(Vide Lei 9.430, de 1996\)](#)*

Ora, não comporta maiores discussões o fato de que as provisões, exceto as listadas no rol exaustivo acima transcrito, não podem ser tidas como dedutíveis do Lucro Real (a respeito disso, nem a recorrente se contrapõe) e da base de cálculo da CSLL (e aí a discordância da interessada).

Muito bem, parece-me claro que “despesas com tributos” e que sejam consideradas pelos contribuintes como passíveis de discussão judicial, EVIDENTEMENTE não trazem dentro de si os requisitos previstos na legislação tributária para serem consideradas dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL, por expressa determinação legal.

Certo que continuam sendo “despesas”, ainda que sob a roupagem de “provisões”, como define o professor Sérgio de Iudícibus, com a cátedra que lhe é peculiar, quando expressa que despesa “*representa a utilização ou o consumo de bens e serviços no processo de produzir receitas podendo referir-se a gastos efetuados no passado, no presente ou que serão realizados no futuro*”.<sup>1</sup>

O mesmo Sérgio de Iudícibus e mais José Carlos Marion e Elias Pereira, in “Dicionário de Termos de Contabilidade”, Atlas – SP – 2ª Ed., conceituam que “*despesa, em sentido restrito, representa a utilização ou consumo de bens e serviços no processo de produzir receitas. O que caracteriza a despesa é o fato de ela tratar de expirações de fatores de serviços, direta ou indiretamente relacionados com a produção ou a venda do produto (serviço) da entidade*”.

Em síntese, como dito, inexistem dúvidas de que a **despesa é a concretização do esforço, em termos monetários, para a geração da receita**, reduzindo o patrimônio da empresa, com a perspectiva, com uma promessa latente de geração futura ou imediata de receita que deve, por definição, suplantar as despesas e assim gerar a parcela do lucro.

**E essa condição permanece ainda que essa despesa surja por imposição compulsória de lei, como é o caso dos tributos.**

Todavia, no momento em que a contribuinte questiona esta imposição e quer evitar seu pagamento por entendê-la inconstitucional, naturalmente este possível encargo,

<sup>1</sup> IUDÍCIBUS, Sergio de. Teoria da Contabilidade. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

**mesmo ainda sendo despesa sob o ângulo contábil ou econômico, sob a égide da legislação tributária se transmuda em indiscutível “provisão” e como tal deve ser assumida.**

Nessa contextualização, tendo sido apurado determinado tributo e estando ele em plena vigência, mas sob questionamento judicial da recorrente, esta “despesa” que afeta o resultado do período e que atinge em cheio a apuração do Lucro Líquido, não pode macular a apuração das bases imponíveis do IRPJ e da CSLL porque assim o legislador definiu.

Claramente, se despesa tal ônus tributário é sob o prisma econômico-contábil, **não o é na conjuntura tributária**, sempre lembrando que as bases imponíveis do IRPJ e da CSLL, embora partam do “Lucro Líquido”, demandam inúmeros ajustes que apontam para valores e rubricas que devem ser adicionadas ou excluídas, sejam receitas, sejam despesas.

Em dizer mais pontual, a ciência contábil é a estrutura que dá os parâmetros para a apuração do IRPJ e da CSLL, mas não é tomada de forma literal, integral e absoluta para mensuração de suas bases imponíveis e valores a recolher, exigindo, por imposição legal, ajustes para mais ou para menos.

Nas palavras do Ministro Nelson Jobim, no Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal – STF, ao apreciar o RE 201.465-6/MG, em 02/05/2002:

“O BALANÇO FISCAL” e o “BALANÇO TRIBUTÁVEL” são diferentes porque o chamado LUCRO REAL, base de cálculo do IR, não é a mesma coisa que LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO. Vê-se, desde logo, que o conceito de LUCRO REAL TRIBUTÁVEL é puramente legal e decorrente exclusivamente da lei, que adota a técnica da enumeração taxativa.”

Mesmo fazendo referência ao “Lucro Real”, claro que o conceito expandido se estende, pela junção umbilical de suas estruturas, à base de cálculo da CSLL.

**Resumindo, uma despesa sob o crivo contábil e econômico pode não ter o mesmo tratamento perante a legislação tributária, pelo simples, singelo e elementar motivo de que assim não quis o legislador.**

Evidente que tal posição pode ser questionada, como ocorreu com diversos contribuintes e pela própria recorrente em relação à ampliação das bases de cálculo do PIS e da COFINS, mas inequivocamente, antes de qualquer posição final da Justiça, a fotografia que se estampava era a de tributos em plena vigência, mas sob crivo judicial e com sua exigibilidade suspensa.

Portanto, o montante de R\$ 23.366.743,62 contabilizado a título de “Tributos e Contribuições com Exigibilidade Suspensa” e que foi adicionado pela recorrente ao Lucro Real (IRPJ) – Ficha 09A – Linha 21 (fls. 35), também deveria ter sido incorporado à base de cálculo da CSLL, o que não ocorreu (Ficha 17 – fls. 45), justamente pela dependência de uma decisão futura.

Nas palavras de Hiromi Higuchi, Fábio Hiroshi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi, “*não se tratando de despesas incorridas, a reserva de valores lançados na escrituração*

*contábil nada mais representa que mera provisão. A provisão não dedutível na determinação do lucro real terá que ser adicionada também na apuração da base de cálculo da CSLL porque assim determina o art. 2º da Lei no 7.689/88, alterado pelo art. 2º da Lei no 8.034/90. O imposto ou a contribuição como ICMS, PIS, COFINS, IOF etc. com exigibilidade suspensa por impugnação ou recurso administrativo ou medida judicial favorável não constitui despesa incorrida mas mera provisão. Despesa incorrida é a irreversível enquanto a provisão pode resultar em despesa incorrida ou não, dependendo da decisão final na esfera administrativa ou judicial”. (Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática – 35ª Edição – 2010 – IR Publicações Ltda. – pg. 360).*

A propósito, na dicção de Iudicibus e outros:

*“As provisões são normalmente encargos e riscos já conhecidos, e seus valores são calculáveis, mesmo por estimativas. Dentro dessas conceituações, tal subgrupo é composto das seguintes contas: (...) **Riscos fiscais e outros passivos contingentes.***

*(...)*

*Em contabilidade, uma contingência é uma situação de risco já existente e que envolve um grau de incerteza quanto à efetiva ocorrência e que, em função de evento futuro, poderá resultar em ganho ou perda para a empresa.*

*(...)*

*Por outro lado, para que a contingência passiva seja julgada provável em exercício futuro seja registrada contabilmente por meio da formação da provisão para riscos fiscais e outros passivos contingentes, deverá ser possível estimar seu valor; caso contrário, apenas deverá ser mencionada nas notas explicativas, descrevendo-se o tipo de contingência e explicando-se a impossibilidade de determinar seu montante.*

*(...)*

*Alguns exemplos de contingências são: (...) g) **ações judiciais em andamento contra a companhia;***

*(...)*

*O lançamento contábil será a débito de despesa do exercício no qual se registrou a receita **Essa provisão é indedutível para efeitos fiscais.** Todavia, no exercício social (período fiscal) em que a perda se efetivar, a parcela da provisão utilizada para absorvê-la poderá ser excluída do lucro real (art. 247, § 2º. do RIR/99)”. (destaques acrescidos)*

*Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (Aplicável às demais Sociedades) – 6ª Edição – 2003 - Atlas/SP – pgs. 273/275 – Ségio de Iudicibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke).*

Concretamente, a recorrente foi ao Judiciário questionar a forma de apuração do PIS e da COFINS e naquele momento, esta “despesa”, ainda que contábil e economicamente

assim permanecesse, para fins tributários de apuração do IRPJ e da CSLL se metamorfoseou em “provisão”, com contrapartida não mais em um passivo líquido, certo e exigível, mas sob condição futura.

Concluindo, independentemente do processo judicial referido no preâmbulo ter ou não transitado em julgado e da sua decisão final, o que releva observar é que, **em 31/12/2001**, a escrituração da recorrente mostrava valores de tributos e contribuições com exigibilidade suspensa que somavam 23,3 milhões de reais que não foram adicionados à base de cálculo da CSLL, atraindo a compulsoriedade do artigo 2º, § 1º, alínea “c”, item “3”, da Lei nº 7.689/1988 e artigo 13, inciso I, da Lei nº 9.249, de 26/12/1995.

É nessa linha que segue a mais recente jurisprudência do CARF, inclusive em sua Câmara Superior, 1ª Turma, com voto vencedor nesta parte, da Conselheira Andréa Duek Simantob:

***ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)***

***Ano-calendário: 2007***

***DEDUÇÃO DE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. IMPOSSIBILIDADE.***

*Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa, conforme definido no art. 151 do CTN, constituem provisões e não despesas incorridas, estando vedada sua dedução para apuração da base de cálculo da CSLL, nos termos do artigo 13, inciso I, da Lei 9.249/1995.*

Excertos do voto condutor mostram o cenário (todos os destaques são do original):

“Neste ponto, discute-se a glosa, pela fiscalização, de valores relativos à provisão de tributos com exigibilidade suspensa.

Defende a Recorrente que os tributos suspensos e não recolhidos possuem natureza contábil de passivos efetivos, decorrentes de obrigações tributárias instituídas por lei, e não de provisões, como entendeu a fiscalização.

(...)

Este é o cerne do debate, qual seja, a interpretação a ser conferida aos valores glosados pela fiscalização.

Para que se possa verificar se os tributos com exigibilidade suspensa constituem despesas, como entende a Recorrente, ou provisão, conforme entendimento da fiscalização, reconhecido pelas decisões anteriores neste processo, convém reproduzir os dispositivos que regem a matéria (destacaremos):

**Art. 41, caput e § 1º da Lei n.º 8.981/95**

*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 n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.*

**Art. 13, I, da Lei n.º 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, independentemente do disposto no art. 47 da Lei n.º 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 n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n.º 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; (Vide Lei 9.430, de 1996).*

Os dispositivos acima indicam claramente a **impossibilidade** de dedução de tributos com exigibilidade suspensa, pois o racional da legislação somente admite a dedução quando de eventual decisão judicial, obviamente desfavorável ao contribuinte.

Esse foi o entendimento adotado pelo acórdão recorrido, que está alinhado com a jurisprudência desta CSRF.

Com efeito, a matéria em questão foi objeto de recentes manifestações deste Colegiado, nas quais restou confirmado o entendimento de **indedutibilidade** dos tributos com exigibilidade suspensa.

Destacamos, entre tantos, os acórdãos n. **9101-004.503** (de 06 de novembro de 2019) e n. **9101-005.044** (de 5 de agosto de 2020), ambos de relatoria da conselheira Edeli Pereira Bessa, em cujas ementas temos a síntese do entendimento exarado neste voto:

**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 discutidos judicialmente, 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 (Lei 9.249/1995, art. 13, I).*

Firme na premissa adotada, devemos concluir que também não prospera o argumento da Recorrente, no sentido de que os valores com exigibilidade suspensa seriam despesas do exercício.

Como não se sabe qual será a decisão judicial ao fim do respectivo processo, a incerteza de tal cenário simplesmente impede considerar esses valores como “despesas incorridas”, dado que poderão ser declarados como inexistentes no futuro.

As despesas só podem ter como causa um fato certo e definido no tempo, o que forçosamente nos leva a concluir que os montantes escriturados pelo contribuinte têm natureza de provisão (e é exatamente sob essa rubrica que constam de sua contabilidade), como bem destacado pela autoridade lançadora e pelas decisões precedentes neste processo, sendo-lhes aplicado o disposto no Art. 13, I, da Lei n.º 9.249/95, que **veda a dedução** de qualquer provisão não expressamente excepcionada pelo próprio dispositivo.

Assim, conclui-se que diversos fundamentos sustentam a indedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa: (i) o comando previsto na legislação de regência, (ii) a incerteza quanto ao efetivo pagamento dos valores, que dependem de decisão futura e incerta no judiciário e (iii) a jurisprudência assente no âmbito desta CSRF, de sorte que não merece reparos a decisão recorrida

(...)

Também não há como acolher o argumento de que inexistente previsão legal para a adição dos tributos com exigibilidade suspensa à base de cálculo da CSLL.

Ao contrário do que pretende a interessada, parece-me evidente que a legislação **expressamente** determina a indedutibilidade nessa hipótese, bastando, para tal conclusão, a simples leitura dos dispositivos legais.

Em relação ao art. 41, caput e § 1º da Lei n.º 8.981/95, não há como acolher a interpretação reducionista desejada pela interessada, que nos levaria à conclusão de que o dispositivo seria aplicável somente ao IRPJ. Se assim fosse, não teria o menor sentido o disposto no parágrafo § 1º, que expressamente estabelece a indedutibilidade dos **tributos e contribuições** cuja exigibilidade esteja suspensa (destacaremos):

*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 n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.*

Poderíamos até afirmar, em sentido contrário ao pleiteado pela defesa, que o dispositivo é **redundante** ao afirmar seu alcance para as contribuições, visto que estas obrigatoriamente integram o conceito de “tributo”. A única conclusão possível desse “pleonasma” é no sentido de que o legislador quis reforçar o fato de que as contribuições não são dedutíveis quando o contribuinte utiliza a sistemática do lucro real e, em discussão judicial, possui contribuições (entre elas, por óbvio, a CSLL) suspensas, nos termos do artigo 151 do CTN.

Neste caso é impertinente a teoria, muitas vezes debatidas neste CARF, de aproximação ou identidade entre o IRPJ e a CSLL, visto que o comando legal é claro e sua interpretação não exige qualquer esforço para além de sua própria literalidade.

Também não prospera o argumento de que a Lei n. 9.249/95 não faria qualquer menção à indedutibilidade dos tributos suspensos, pois o já citado artigo 13, I, expressamente estabelece que:

*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 n.º 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 n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n.º 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; (Vide Lei 9.430, de 1996).*

O argumento da Recorrente não corresponde ao texto da lei e só seria viável se fosse adotada sua *equivocada premissa*, já devidamente rechaçada neste voto e na jurisprudência do CARF, de que a escrituração dos tributos suspensos não configuraria provisão, mas despesa.

Afastada a premissa, inválidos são os argumentos dela decorrentes, de sorte que deve ser mantido o entendimento consignado no acórdão recorrido quanto a este ponto”

Pelo exposto, inequivocamente o procedimento da Autoridade Tributária que negou deferimento ao pleito da recorrente e a decisão de 1º Piso que o ratificou não merecem reparos, posto que inexistente saldo negativo de CSLL como suscitado, mas, após os ajustes procedidos, **contribuição a recolher**.

Veja-se (DD – fls. 137):

Base de cálculo da CSLL apurada pelo contribuinte (fl. 124)	7.824.806,54
Parcela não adicionada de Trib. e Contrib. com exigibilidade suspensa	23.366.743,62
Base de cálculo da CSLL reconstituída	31.191.550,16
CSLL Apurada (31.191.550,16 x 9%)	2.807.239,51

Deduzindo da CSLL apurada o valor da CSLL paga por estimativas observou-se a apuração de saldo a pagar de CSLL no montante de R\$ 845.289,37 (oitocentos e quarenta e cinco mil, duzentos e oitenta e nove reais e trinta e sete centavos).

CSLL Apurada	2.807.239,51
(-) CSLL paga por estimativa	1.961.950,14
CSLL a pagar	845.289,37

Conseqüentemente, **inexistindo o direito creditório reclamado**, as compensações com os débitos declarados (fls. 3) e o que consta na DCOMP relativa ao débito compensado sem processo (fls. 130/131) não podem prevalecer, cabendo sua não homologação.

#### DA POSTERGAÇÃO REQUERIDA PELA RECORRENTE

Alternativamente suscita a recorrente em seu RV (fls. 373/374), a aplicação dos efeitos da postergação em relação aos eventos aqui tratados.

Literalmente:

*“40. Diante deste cenário, a Recorrente adotou os seguintes procedimentos: (a) não adicionou à base de cálculo da CSLL devida em 31/12/2001 a despesa com o PIS e a COFINS com a exigibilidade suspensa (ausência de previsão legal neste sentido); e (b) não excluiu este valor da base de cálculo da CSLL devida em 30/09/2007, quando houve a reversão do passivo até então contabilizado.*

*41. Vale dizer, ainda que a dedução tivesse sido antecipada, porque usufruída em período-base não autorizado no entender da r. decisão recorrida (ano-calendário 2001/exercício 2002), não se pode olvidar que em período-base posterior (ano-calendário 2007), quando da reversão do passivo contábil, seu valor foi oferecido à tributação, neutralizando, assim, o efeito fiscal (aplicação dos efeitos da postergação do pagamento do tributo)”.*

Naturalmente peleja em equívoco a interessada.

Explico.

Postergação é um procedimento que se leva em consideração no cálculo do tributo devido em relação àquilo que contribuinte já recolheu antes da ação fiscal, de modo que não seja aplicada multa de ofício sobre parcela devida e já recolhida com atraso.

Nestes autos, não se está diante de exigência de tributo devido, mas, sim, de apuração de eventual saldo negativo de CSLL, de forma que, sem mais delongas, a alegação da recorrente não encontra amparo, bastando a singela leitura do artigo 273, do RIR/1999, vigente à época.

De toda sorte, ainda que se cogitasse pudesse ter algum efeito, necessário seria que a postergação se verificasse antes da apresentação da DCOMP, o que não é caso, posto que sua protocolização deu-se em 24/01/2003 (fls. 3) e a eventual transmudação futura dar-se-ia em 2007, conforme literalmente reconhecido pela defesa (*“não se pode olvidar que em período-base posterior (ano-calendário 2007), quando da reversão do passivo contábil, seu valor foi oferecido à tributação, neutralizando, assim, o efeito fiscal (aplicação dos efeitos da postergação do pagamento do tributo)”*).

Em suma, não se está diante de procedimento de ofício, mas de pedido da recorrente para compensar tributos com saldo negativo de CSLL que entendeu possuir e que, submetido ao crivo da Autoridade Tributária restou não confirmado.

Se, como entende a contribuinte, isso implicaria em poder reduzir do tributo devido apurado em momento futuro, no caso, 2007, o mesmo valor que foi adicionado em 2001, caberia à interessada ter feito as tratativas procedimentais pertinentes para tal desiderato, não sendo possível pretender repassar tal ônus à referida Autoridade.

## **CONCLUSÃO**

Desse modo, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário, chancelando a decisão recorrida e não reconhecendo o direito creditório buscado.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone