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

Processo nº	16327.000028/2005-17
Recurso nº	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9101-01.214 – 1ª Turma**
Sessão de	18 de outubro de 2011
Matéria	CSLL. Dedutibilidade de tributos com exigibiliade suspensa.
Recorrente	Banco Fiat S/A.
Interessado	Fazenda Nacional

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO.

DEDUTIBILIDADE DE 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 indedutiveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Liquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. O mesmo ocorre com a provisão para juros sobre contingências fiscais os quais, por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, devem seguir a norma de dedutibilidade do principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao Recurso Especial do contribuinte. Vencidos os Conselheiros Karem Jureidini Dias, Antônio Carlos Guidoni Filho e Valmir Sandri, que davam provimento.

(documento assinado digitalmente)
OTACÍLIO DANTAS CARTAXO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)
ALBERTO PINTO S. JR. - Relator.

.

Participaram do presente julgamento: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Valmar Fonseca de Menezes, João Carlos de Lima Junior, Claudemir Rodrigues Malaquias, Karem Jureidini Dias, Alberto Pinto Souza Junior, Valmir Sandri, Jorge Celso Freire da Silva, Antônio Carlos Guidoni Filho e Susy Gomes Hoffmann.

Autenticado digitalmente em 06/12/2011 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 27/12/2011 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 06/12/2011 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 12/12/2011 por KAREM JUREIDINI DIAS
Emitido em 30/12/2011 pelo Ministério da Fazenda

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela contribuinte (doc. a fls. 443/471), em face do Acórdão n° 1301-00.275, que negou provimento ao recurso voluntário, para manter o lançamento da CSLL relativo aos exercícios de 2001 a 2003, por entender ser indedutível da base tributável da CSLL as despesas com provisões para pagamento de tributos com exigibilidade suspensa.

Insurge-se a recorrente contra a decisão exarada no acórdão recorrido, com base nos seguintes argumentos:

I – que os tributos que estão com exigibilidade suspensa, diferentemente do entendimento exarado pela D. Autoridade Fiscal, não caracterizam provisões contábeis, mas sim verdadeiras despesas da Recorrente;

II – que não há que se confundir "valores" que se originam de eventos diferentes com "provisões", que possuem natureza diversa;

III - que se faz imperiosa a análise da natureza jurídica dos tributos para que seja verificado se o "encargo" decorrente do seu pagamento, a ser realizado em momento ulterior, se subsume ou não ao conceito de provisão e, conseqüentemente, aos ditames impostos pelo art. 13 da Lei n° 9.249/95;

IV – que o "*art. 242 do RIR/94*" dispõe que são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora;

V - que o legislador previu, acertadamente, que as despesas efetivamente necessárias para a realização das atividades das pessoas jurídicas pudessem ser deduzidas do lucro contábil, issoo porque as despesas, a que está efetivamente obrigado o contribuinte, podem ser opostas ao ente tributante como redutoras do acréscimo patrimonial advindo da receita bruta;

VI – que as obrigações tributárias são despesas não só usuais como necessárias, pois além de previstas em lei, são insitas ao desenvolvimento das atividades do contribuinte, aliás, a normatização tributária encampou a natureza de despesa operacional dos tributos, dissentido-se, tão somente, quanto ao momento de sua contabilização;

VII - que o artigo 16 do Decreto-lei n° 1.598/77 rezava que os tributos são dedutiveis como custo ou despesa operacional no período-base de incidência: em que ocorrer o fato gerador da obrigação tributária, se o contribuinte apurar os resultados segundo o regime de competência; ou em que forem pagos, se o contribuinte apurar os resultados segundo o regime de caixa;

VIII - que atualmente, o art. 41 da Lei n° 8.981/95 prevê que os tributos e contribuições são dedutiveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência, salvo quando sua exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art 151 da Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial;

Autenticado digitalmente em 06/12/2011 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 27/12/2011 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 06/12/2011 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 12/12/2011 por KAREM JUREIDINI DIAS
Emitido em 30/12/2011 pelo Ministério da Fazenda

IX - que dúvida alguma pode surgir quanto à natureza de despesa dos tributos quando estes estão com exigibilidade suspensa, isto porque, o tributo levado ao crivo do Poder Judiciário é devido antes que decidido de maneira contrária, ou seja, até o final da demanda existe presunção da constitucionalidade das normas, razão pela qual a despesa existe — visto estar consolidada a obrigação tributária pela concretização da situação hipotética descrita na norma - ainda que sua cobrança esteja suspensa pelo litígio;

X - que, deste modo, verifica-se que a despesa com tributos, oriunda do nascimento da obrigação tributária no átimo da ocorrência do fato imponível no mundo fenomênico, é certa e determinada, mesmo que seu pagamento esteja protraído, pela espera de uma decisão judicial;

X – que, ocorrida a situação que originou a despesa, a mesma será imediatamente computada pelo contribuinte pelo regime de competência, assim como acontece com as receitas, mesmo que o desembolso para o seu pagamento efetivo se dê em momento posterior;

XI – que a acepção técnica de provisão pressupõe a ocorrência de um fato futuro e incerto, sendo assim, poderá ou não haver o nascimento de uma obrigação, ao passo que nas despesas decorrentes da exigência de tributos, esta (obrigação passou a ter existência desde a verificação do fato imponivel pelo suje passivo;

XII - que o tributo é considerado devido até que o Poder Judiciário declare o contrário, razão pela qual até os valores com exigibilidade suspensa são, indefectivelmente, despesas, tanto é assim, que o curso da ação judicial e a consequente suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não impede, de modo algum, que a Administração proceda o lançamento do crédito — atividade, aliás, que lhe é vinculada e obrigatória, a teor do disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional;

XIII - que a própria Receita Federal, por meio de sua Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, em face das alterações introduzidas pela Lei n° 8.541/92, em especial por seus artigos 7° e 8°, ao divulgar o Boletim Central Extraordinário n° 021, em 25 de Fevereiro de 1993, respondeu que os tributos e contribuições não dedutiveis para efeitos de IRPJ, por força do art. 7° da Lei n° 8.541/92, não seriam adicionados para efeitos da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro;

XIV - que é incogitável supor, neste momento e através de menejos de interpretação, que a natureza jurídica de tributos e contribuições estaria alterada em razão do que dispõe o art. 13 da Lei n° 9.249/9;

XV - disposição do parágrafo primeiro do artigo 41 da Lei n° 8.981/95, a qual veda, tão-somente, a sua dedução para efeito do Lucro Real, mas não para o lucro liquido;

XVI - que o art. 8º da Lei nº 8.451/92 vigorou apenas até a entrada em vigor do art. 52 da Lei nº 9.065/95;

XVII – que o artigo 52 da lei n.° 9.069/95, permite, para o fim de apuração da base de cálculo, que os valores relativos ao montante principal, atualização monetária, multa e juros incidentes sobre tributos e contribuições judice (provisionados em "Provisão para Contingências) possam ser integralmente abatidos, de acordo corn o regime de competência;

Autenticado digitalmente em 06/12/2011 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 27/12/2011 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 06/12/2011 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 12/12/2011 por KAREM JUREIDINI DIAS
Emitido em 30/12/2011 pelo Ministério da Fazenda

XVIII - alfim, após transcrever julgados administrativos e doutrina em favor das suas teses, a recorrente requer que seja dado provimento ao recurso especial, para reformar o acórdão recorrido.

A Presidente da Terceira Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF, por meio do despacho a fls. 524 e 525, deu seguimento ao recurso especial do Procurador, por entender que era tempestivo e que restava demonstrada a divergência entre os acórdãos recorrido e paradigma apresentado pela recorrente.

Cientificada do recurso especial da Fazenda Nacional em 03/02/2011 (doc. a fls. 526), a recorrrida apresentou contrarrazões (doc. a fls. 528/), na qual alega em apertada síntese que:

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

II – que provisões consistem em diminuições de ativo ou surgimento de exigibilidades decorrentes de fatos contábeis que subtraem o patrimônio líquido, cujos patamares, momento de cobrança ou a própria existência do decréscimo ainda se encontram indefinidos, incertos, ou seja, trata-se de uma reserva destinada a cobrir eventual perda de ativo ou desembolso de valores a serem definidos em momento ulterior, mas relativos a fatos já consolidados;

III – que despesas, a seu turno, são os gastos desembolsados ou efetivamente devidos, necessários ao desenvolvimento das operações da empresa. Para que seja configurada a despesa passível de dedução, hão de estar presentes três atributos, nos termos disciplinados pelo art. 299 do RIR199 e art. 47 da Lei n.° 4.506/64, quais sejam: necessidade, efetividade e materialidade;

IV - que despesa deve ser comprovada documentalmente e apresentar os elementos materiais necessários à fixação de sua existência e limites, contornando-se de absoluta certeza quanto a estes aspectos;

V - que vale a lembrança da Deliberação nº 489/05 da CVM, a qual sustenta que uma provisão é um passivo de prazo ou valor incertos (item 6, II); e um passivo é uma obrigação presente de uma entidade, decorrente de eventos já ocorridos, cuja liquidação resultará em uma entrega de recursos; sendo que provisões podem ser distinguidas de outros passivos, tais como contas a pagar a fornecedores e provisões derivadas de apropriações por competência, porque há incertezas sobre o tempo ou o valor dos desembolsos futuros exigidos na liquidação;

VI – que, a rigor, se o próprio contribuinte está a contestar o débito tributário que lhe é imputado, por considerá-lo inconstitucional ou desbordante dos limites legais, afigura-se óbvio que inexiste certeza quanto a futura cobrança da exação, seja no que tange ao seu montante, a legitimidade dos sujeitos da relação jurídica, ao espaço temporal, ou até mesmo a sua existência, logo, se há a possibilidade de a instância competente decretar o descabimento do tributo, é indubitável que não se trata de um dispêndio certo; muito ao contrário, cuida-se de uma diminuição patrimonial que pode ou não ocorrer;

Autenticado digitalmente em 06/12/2011 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 27/12/2011 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 06/12/2011 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 12/12/2011 por KAREM JUREIDINI DIAS
Emitido em 30/12/2011 pelo Ministério da Fazenda

VII – que, assim sendo, evidencia-se que a única classificação viável para os tributos com exigibilidade suspensa por discussão judicial ou administrativa é realmente a categoria das provisões;

VIII – uma vez que o tributo com exigibilidade suspensa classifica-se como provisão, interessa consignar que dentro dessa categoria apenas algumas de suas espécies têm o condão de ensejar a dedução na base de cálculo da CSLL, pois a teor do disposto no art. 13, **I,** da Lei n.° 9.249, que disciplina a matéria, as provisões derivadas de tributos com exigibilidade suspensa **não** foram contempladas com a permissão para dedução da base de cálculo da CSLL;

IX – que o disposto no art. 13, I, da Lei n.° 9.249/95, resta vedada a dedução, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, de quaisquer provisões, nestas incluidas as provisões constituídas em função de tributo com exigibilidade suspensa, excetuando-se apenas as provisões para pagamento de férias de empregados e de décimo - terceiro salário e as provisões técnicas exigidas por legislações especiais;

X – uma vez que os tributos com exigibilidade suspensa, tratados como contingências fiscais, são indedutiveis na apuração da CSLL, por conseqüência lógica, os juros sobre eles incidentes, dada sua natureza acessória, seguem a mesma regra de indedutibilidade;

XI – ao final, após trazer à baila julgados do CARF em favor de sua tese de defesa, a recorrida requer seja negado provimento ao recurso especial interposto pela contribuinte.

É o relatório.

Voto

O recurso especial interposto pela contribuinte atende as condições de recorribilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

A questão posta para exame deste colegiado se resume em saber se os valores dos tributos com exigibilidade suspensa podem ser lançados como despesas dedutíveis da base tributável da CSLL, como também os juros de mora sobre eles incidentes.

De plano, há que se concluir que a solução que vier a ser dada para a questão, no tocante à dedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa, deverá ser adotada quanto aos juros de mora sobre eles incidentes, pois não há como, na espécie, o acessório não seguir o principal.

Ao contrário do que aponta a douta Procuradoria da Fazenda Nacional nas suas contrarrazões, o artigo 41 da Lei nº 8.981/95 não se aplica à CSLL. Ocorrre que o aludido artigo alberga normas sobre apuração de lucro real, ficando vedada assim sua aplicação na apuração da base ajustada da CSLL por força do disposto no art. 57 do mesmo diploma legal. Com efeito, o art. 57 da Lei nº 8.981/95 preceitua que se aplicam à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por aquela Lei. Logo, regras de dedutibilidade de despesas aplicáveis, por expressa disposição legal, apenas ao lucro real, não são aplicáveis à CSLL.

Autenticado digitalmente em 06/12/2011 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 27/12/2011 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 06/12/2011 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 12/12/2011 por KAREM JUREIDINI DIAS
Emitido em 30/12/2011 pelo Ministério da Fazenda

Por outro lado, pelo regime de competência, as despesas são reconhecidas em "*função da sua incorrência e da vinculação da despesa à receita*", independentemente do seu reflexo em caixa. Resta, então, perquirir sobre o cerne da questão, qual seja, os valores relativos a tributos com exigibilidade suspensa devem ser reconhecidos como despesas incorridas?

Ora, pelo regime de competência, para se ter como incorrida uma despesa, a respectiva exigibilidade há que ser certa e líquida, ainda que não exigível. Ocorre que a relação jurídico-tributária, estabelecida entre o Fisco (sujeito ativo) e o contribuinte (sujeito passivo), é uma relação obrigacional, de tal sorte que, se o crédito tributário do Fisco não goza de certeza e líquidez, a obrigação tributária do contribuinte também não gozará. São lados da mesma moeda, a sorte de um será o destino do outro.

O que se nota no caso em tela, é que, enquanto discutido judicialmente, o tributo não goza de certeza e liquidez, pois, se é verdade que a Fazenda Pública pode constituir unilateralmente título extrajudicial em seu favor - CDA, também é certo que os créditos nele constituídos gozam de presunção relativa de certeza e liquidez, pois admitem prova em contrário, conforme dispõe o art. 204 do CTN.

Convalidando o disposto no art. 204, vale a lembrança da teoria dos graus sucessivos da eficácia da obrigação tributária, segundo a qual, com o fato gerador, a obrigação tributária passa a existir; com o lançamento (em caso de lançamento de ofício ou por declaração), passa a ser atendível; com o vencimento, passa a ser exigível; e com a inscrição em dívida, passa a ser exequível. Ou seja, é justamente nesse último momento que a obrigação tributária adquire a presunção de liquidez e certeza.

Assim, equivoca-se a contribuinte quando alega que o crédito tributário já é certo e líquido desde o fato gerador, mesmo porque, no caso em tela, antes mesmo de inscrito em dívida, a certeza e liquidez do crédito tributário passou a ser objeto da ação judicial movida pela contribuinte. Ressalte-se que, no Judiciário, a pretensão do Fisco, expressa na CDA, é plenamente embargável e destruível, como ocorre com outros títulos executivos extrajudiciais.

Logo, não vejo reparos a ser feito na decisão recorrida, quando sustenta que, "*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 indedutiveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Liquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. O mesmo ocorre com a provisão para juros sobre contingências fiscais os quais, por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, devem seguir a norma de dedutibilidade do principal.*".

Com efeito, os valores dos tributos com exigibilidade suspensa judicialmente só poderiam ser lançados a resultado a título de despesa com provisão, pois tais valores representam expectativas de "*valores a desembolsar que, apesar de financeiramente ainda não efetivadas, derivam de fatos contábeis já ocorridos; isto é dizem respeito a...prováveis valores a desembolsar originados de fatos já acontecidos (como...probabilidade de ônus futuro em função de problemas fiscais já ocorridos...)*", conforme professa os ilustres autores do Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (editora Atlas, 7ª edição, p. 312/313) ao conceituar provisão.

Autenticado digitalmente em 06/12/2011 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 27/12/2011 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 06/12/2011 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 12/12/2011 por KAREM JUREIDINI DIAS
Emitido em 30/12/2011 pelo Ministério da Fazenda

Logo, se tais despesas tem natureza de despesa com provisão com tributos discutidos em juízo e com exigibilidade suspensa, não há outra conclusão possível, à luz do ordenamento jurídico pátrio, senão considerá-las indedutíveis da base de cálculo da CSLL, em face do que dispõe expressamente o art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95, se não vejamos:

> "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;
>
> ....."

Como se vê, o caput do art. 13 deixa claro que a norma ali insculpida se aplica na apuração da base de cálculo da CSLL e o inciso I torna inquestionável a indedutibilidade da provisão com tributos discutidos em juízo e com exigibilidade suspensa.

Isso posto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da contribuinte.

Declaração de Voto

Conselheira Karem Jureidini Dias.

Sem arranhar o brilhantismo do voto do ilustre relator, peço vênia para declarar meu voto no que tange à dedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa da base de cálculo da CSLL, conforme entendimento que recentemente adotei.

Os artigos 7º e 8º da Lei nº 8.541/92 determinam que os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa não são dedutíveis na apuração do lucro real, *verbis*:

> *"Art. 7° As obrigações referentes a tributos ou contribuições somente serão dedutíveis,* ***para fins de apuração do lucro real****, quando pagas.*
>
> *§ 1° Os valores das provisões, constituídas com base nas obrigações de que trata o caput deste artigo, registrados como*

Autenticado digitalmente em 06/12/2011 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 27/12/2011 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 06/12/2011 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 12/12/2011 por KAREM JUREIDINI DIAS
Emitido em 30/12/2011 pelo Ministério da Fazenda

> *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. 8° Serão* ***consideradas como redução indevida do lucro real****, de conformidade com as disposições contidas no art. 6°, § 5°, alínea b, do Decreto-Lei n° 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 n° 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial em garantia". (GN)*

Posteriormente, o artigo 41, *caput* e § 1º, da Lei n° 8.981/95, também tratou do assunto:

> *"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°5.172, de 1966, haja ou não depósito judicial".*

Não houvesse a previsão acima transcrita, que torna indedutível, para fins de apuração do lucro real, os tributos com exigibilidade suspensa, pergunto se pelas demais normas contábeis e fiscais, os tributos com exigibilidade suspensa deveriam ser deduzidos do lucro real (base do IRPJ). Para responder esta indagação, penso que devemos perquirir se o tributo ou contribuição vencido e não pago, em razão da suspensão da exigibilidade, é despesa ou provisão.

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

Também rechaçando a hipótese de tratar tributo vencido e quantificado por expressa determinação legal como provisão, a Deliberação CVM nº 489, de 03/10/2005, que aprovou o pronunciamento do IBRACON NPC n. 22, define provisão como um passivo de prazo ou valor incertos. Lembro que a suspensão da exigibilidade não torna incerto o valor apurado pelo contribuinte e declarado em obrigação acessória. Também não fica alterado o prazo de vencimento do tributo.

Sobre este aspecto, de se imaginar que um contribuinte declara o tributo em DCTF (documento hábil à confissão da dívida) e informa a suspensão da exigibilidade. Após algum tempo a tutela jurisdicional é revogada, não obstante a lide não esteja definitivamente julgada. Nesta hipótese, o contribuinte deverá pagar o débito com juros, computado desde a data do seu vencimento (o que demonstra que o prazo não é alterado), sob pena de ser executado.

Autenticado digitalmente em 06/12/2011 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 27/12/2011 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 06/12/2011 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 12/12/2011 por KAREM JUREIDINI DIAS
Emitido em 30/12/2011 pelo Ministério da Fazenda

Daí pergunto: o tributo já apurado e cuja exigibilidade está suspensa, seja ou não por depósito, corresponde a uma obrigação? Penso que não existe controvérsia a este respeito, seja em face do conceito de provisão definido pela própria Receita Federal e em deliberação CVM, excluindo esta hipótese das provisões e, portanto, reconhecendo como obrigação legal; seja em face da própria sistemática do direito positivo que reconhece a obrigação tributária como legítima, até que outra norma a retire do sistema. Só não se trataria de obrigação tributária se não houvesse sua formalização por instrumento competente, o que não se confunde com a mera suspensão da exigibilidade desta obrigação. Tanto é obrigação legal que a autoridade administrativa tem o poder-dever de efetuar o lançamento para prevenir a decadência, quando o tributo estiver com a exigibilidade suspensa e não for objeto de constituição adequada pelo particular.

O tributo é devido *ex lege*. A lei entra no ordenamento jurídico e goza de presunção de validade até que outra norma a expurgue do sistema. Com efeito *erga omnes* ou *inter partes*, a norma só é expurgada do sistema por meio de outra norma, no caso, decisão administrativa ou judicial transitada em julgado. Ou seja, até que se verifique uma decisão transitada em julgado, a obrigação existe e sobre a constituição do respectivo tributo é inclusive poder-dever da administração tributária cuidar. A suspensão da exigibilidade impede tão somente a inscrição em dívida e os atos coatores de cobrança, reiterando-se, inclusive, que, com exceção do montante depositado judicialmente, correm juros moratórios até o pagamento ou final deslinde da questão.

Ora, se sob o manto do regime de competência o que importa é a ocorrência e liquidez da obrigação e não o seu pagamento, como também se verifica em relação ao critério de reconhecimento das receitas, um tributo devido, que deixa de ser recolhido em razão da suspensão da exigibilidade, não se configura em uma provisão, mas sim, em uma obrigação legal, em que o tributo continua devido, mesmo com a suspensão da exigibilidade.

Neste ponto, vale lembrar as considerações feitas pelo então ilustre Conselheiro José Carlos Teixeira da Fonseca, no Acórdão nº 108-09.660, de 13/08/2008, em que se verifica situação semelhante:

> *Qual a conduta correta de um auditor-fiscal ao verificar a falta ou insuficiência de pagamento e de declaração para com o PIS e a COFINS nos períodos objeto de discussão judicial?*
>
> *Por exercer atividade vinculada à Lei deve o preposto do Fisco lavrar os competentes autos, efetuando o lançamento de ofício.*
>
> *A resposta é óbvia, pois a situação descrita caracteriza infração às legislações de regência das citadas contribuições.*
>
> *Ora, se existe lei tributária em vigor e a ação judicial ainda não transitou em julgado, o contribuinte possui uma obrigação tributária em seu Passivo.*
>
> *No ano-calendário de 2001 vigia o regime de competência para a dedutibilidade de despesas com obrigações tributárias.*
>
> *E, o presente caso, medida liminar e sentença concedida nos autos de medida cautelar inominada, não se enquadra nas hipóteses de exceção à regra geral.*

Autenticado digitalmente em 06/12/2011 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 27/12/2011 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 06/12/2011 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 12/12/2011 por KAREM JUREIDINI DIAS
Emitido em 30/12/2011 pelo Ministério da Fazenda

> *Assim sendo, concluo pela dedutibilidade, na apuração do lucro real, da despesa objeto da autuação."*

Ao contrário das provisões que têm a dedutibilidade restrita, no caso de obrigação legal, a dedutibilidade é a regra. É bem verdade que o Direito Tributário, não obstante ser um direito de sobreposição, pode atribuir efeitos fiscais diversos aos fatos jurídicos, mas, neste caso, por óbvio que o efeito diverso deve estar expresso na lei. Vale dizer, o Direito Tributário comumente toma por materialidade fatos, atos e conceitos pré-definidos juridicamente, podendo apenas atribuir-lhes conseqüências diversas. Noutro giro, uma obrigação legal com valor e prazo certo não se torna provisão, mas esta obrigação pode ser indedutível, para fins fiscais, se a norma tributária assim determinar. É exatamente o que ocorreu com o advento da Lei nº 8541/92 e da Lei nº 8.981/95. Ora, a própria Lei n. 8.981/95 admite que os tributos e contribuições são dedutíveis do lucro real, independentemente do pagamento, em razão do regime de competência, excepcionando o tratamento fiscal – dedutibilidade para quando houver suspensão da exigibilidade. Não fosse a dedutibilidade *in casu* a regra geral aplicável, não haveria que existir disposição de exceção específica!

Muito bem, partindo da premissa de que o tributo ou contribuição devidamente constituído, ainda que com a exigibilidade suspensa, é uma obrigação legal e não preenche os pressupostos para se enquadrar como provisão; e, da premissa de que a norma tributária pode atribuir-lhe efeito fiscal diverso, se assim expressamente determinar, resta investigar se as normas citadas, que vedam a dedutibilidade para efeito de apuração do lucro real, aplicam-se também para efeito de apuração da base da Contribuição Social sobre o Lucro.

Por certo que as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL são distintas, porém, tal discussão surge em razão do disposto no artigo 57 da Lei nº 8.981/95, que assim dispõe:

> *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.*

Ou seja, destaca-se que para a CSLL, aplicam-se as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor.

Interpretando tal dispositivo, entendo que cada tributo possui sua própria base de cálculo, inclusive quanto à dedutibilidade, sendo certo que, quando a lei expressamente determinar, as regras serão as mesmas. Noutro giro, se a própria norma referenciada estabelece que são mantidas as individualidades de base de cálculo e alíquotas, por certo que ao determinar que se identificam as formas de apuração do IRPJ e da CSLL, a lei não autorizou a confusão do critério de apuração com a determinação da base de cálculo. Ora, se devem ser mantidas as determinações específicas concernentes à base de cálculo, convenci-me que a regra de exceção correspondente à indedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa para fins de IRPJ, não se aplica à base de cálculo da CSLL.

Com relação à interpretação do artigo 57, da Lei n. 8.981/95, válido citar as conclusões extraídas do voto do Conselheiro Marcos Shigueo Takata, no acórdão nº 1401-00.058, as quais peço vênia para reproduzir:

> *Por óbvio que os parágrafos de um artigo se subordinam a seu caput, que, no caso (art. 41 da Lei 8.981/95), trata da determinação do lucro real, além do que o § 2º repete o*

Autenticado digitalmente em 12/12/2011 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 12/12/2011 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 06/12/2011 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 12/12/2011 por KAREM JUREIDINI DIAS
Emitido em 30/12/2011 pelo Ministério da Fazenda

endereçamento. Nem o § 1° do art. 41, nem os demais parágrafos, nem o caput tratam da incidência da regra do § 1° do art. 41 para a determinação da base de cálculo da CSL

O art. 57 dessa lei é claro ao dizer que são mantidas a base de cálculo e as alíquotas da CSL, com as alterações introduzidas por essa lei. Esta lei introduziu diversas alterações na determinação da base de cálculo da CSL, entre as quais não se inclui o regramento previsto no art. 41, § 1 0, retrodescrito.

Se a lei (art. 57, caput) fala expressamente que ficam mantidas a base de cálculo da CSL e suas alíquotas, exceto quando ela disponha de forma diversa, não vejo como se possa aplicar à CSL regra prescrita para a determinação do lucro real sem existir tal previsão para a determinação da base de cálculo da CSL. O art. 57, caput, da Lei 8.981/95 chega a ser tautológico, mas tem a virtude de erradicar qualquer dúvida que pudesse emergir quanto à aplicabilidade de norma endereçada ao IRPJ, sem remissão à CSL. Os §§ 1° e 2° do art. 57 e o art. 58 da lei em questão trazem as alterações aplicáveis à determinação da base de cálculo da C S L.

Ora, se ainda assim fosse concluível que o preceito contido no art. 41, § 1°, da Lei 8.981/95 seria aplicável na determinação da base de cálculo da CSL, entendo que seria forçoso se concluir, com identidade de razões, que, por ex., as normas sobre tributação do lucro em bases universais eram aplicáveis à CSL, mesmo sem o preceito contido no art. 21 da Medida Provisória 2.158/01 (pelo qual se passou a prever a tributação do lucro em bases universais para fins de CSL).

Nem se diga que se houvesse artigo nessa medida provisória prevendo expressamente que o mencionado art. 21 só entraria vigor a partir de certa data a questão não se colocaria, pois isso é de absoluta imprestabilidade para a interpretação em discussão. A questão é ser aplicável o regime de tributação em bases universais para a CSL, mesmo sem o art. 21 dessa medida provisória.

Bem se sabe que concluir pela tributação da CSL em bases universais antes do advento do art. 21 da Medida Provisória 2.158/01 constituiria absurdo.

Argumento ab absurdo, que comete à evidência não ser aplicável, na determinação da base de cálculo da CSL, a regra do art. 41, § 1°, da Lei 8.981/95, preceituada para o lucro real.

Por estas razões é que divergi do ilustre relator, manifestando-me pelo provimento do Recurso Especial do contribuinte.

(assinado digitalmente)

Karem Jureidini Dias – declaração de voto.

Autenticado digitalmente em 06/12/2011 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 27/12/2011 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 06/12/2011 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 12/12/2011 por KAREM JUREIDINI DIAS
Emitido em 30/12/2011 pelo Ministério da Fazenda