



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

Processo nº 16327.000628/2005-85
Recurso nº 173.772 Voluntário
Acórdão nº 1103-00.260 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de julho de 2010
Matéria CSLL. DEDUTIBILIDADE
Recorrente COMPANHIA DE SEGUROS GRALHA AZUL
Recorrida 8ª TURMA DE JULGAMENTO DA DRJ DE SÃO PAULO I

SÚMULA VINCULANTE N. 08: "São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".

DECADÊNCIA. CSLL. TERMO INICIAL. FATO GERADOR.

Nos termos do art. 150, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário é a ocorrência do fato gerador.

TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSÃO - DEDUTIBILIDADE

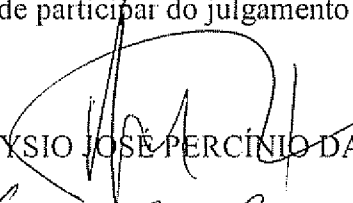
Provisão passiva representa uma obrigação incerta, ou certa mas ilíquida. O ato legal, a lei, tem presunção de constitucionalidade e de legitimidade. A obrigação *ex lege* tributária desfruta desse atributo e só com o trânsito em julgado favorável ao contribuinte têm-se derruídas a certeza e a liquidez: obrigação tributária com exigibilidade suspensa não traduz contabilmente uma provisão, mas um contas a pagar - diversamente, por ex., de um passivo relativo a uma reclamação trabalhista ainda em curso.

As interpretações literal, lógica e sistemática conduzem à exegese de que as despesas com tributos com exigibilidade suspensa permanecem dedutíveis, para a determinação da base de cálculo da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência quanto aos fatos geradores ocorridos até 12/04/2000, vencido o Conselheiro Mário Sérgio Fernandes Barroso e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Vencidos os Conselheiro Mário Sérgio Fernandes Barroso e Gervásio Nicolau Recktenvald.
Declarou-se impedido de participar do julgamento o Conselheiro Marcos Shigueo Takata.


ALOYSIO JOSE PERCÍNIO DA SILVA - Presidente


ERIC CASTRO E SILVA - Relator

EDITADO EM: 05 AGO 2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Aloysio Jose Percinio da Silva, Mário Sérgio Fernandes Barroso, Gervásio Nicolau Recktenvald., Hugo Correia Sotero.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra o acórdão que, por maioria, manteve o auto de infração lavrado em 12/04/2005 para a cobrança da CSLL referente aos fatos geradores ocorridos nos anos calendários de 1999 e 2000, decorrentes da não adição na base de cálculo da citada contribuição de provisão para tributos que se encontravam com a exigibilidade suspensa. A decisão recorrida foi assim ementada, *verbis*:

PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa.

Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, apresentando nítido caráter de provisão.

Inconformado, vem o contribuinte no seu Recurso Voluntário de fls. 138/143 alegar, preliminarmente, decadência parcial do crédito tributário, sob o pálio que o prazo para lançamento de todo e qualquer tributo é de 5 anos e não 10, com assentado na decisão recorrida

No mérito, sustenta o recorrente que o § 1º do art. 41 da Lei nº 8.981/95 não se aplica à CSLL, mas exclusivamente ao IRPJ. Em outras palavras, entende o contribuinte não haver vedação expressa à dedução dos tributos com a exigibilidade suspensa na base de cálculo da CSLL, como há para o IRPJ, e que, por tal razão, a decisão recorrida estaria ofendendo o princípio da legalidade.

Com tais considerações requer o contribuinte “a reforma da decisão de primeira instância e, conseqüentemente, a improcedência do auto de infração em referência, seja em razão da decadência de parte do direito de lançar, seja em razão da matéria alegada no mérito” (fls. 143).

É o relatório.

Voto

Conselheiro ERIC CASTRO E SILVA, Relator

O recurso satisfaz os seus requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

1 – Preliminar de decadência: Súmula Vinculante nº 08.

A questão do prazo para a constituição do crédito tributário das contribuições sociais restou definitivamente pacificada pela edição da Súmula Vinculante nº 08, pela qual o Supremo Tribunal Federal assentou o entendimento de ser inconstitucional o prazo de 10 anos para o lançamento, previsto no art. 45 e 46 da lei nº 8.212/91, nos seguintes termos: *“São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”*.

Consequentemente, a norma que passa a reger a constituição do crédito tributário, como não poderia ser outras, é o Código Tributário Nacional, que no seu art. 150, § 4º estabelece o prazo de 5 anos para o lançamento, contados da ocorrência do fato gerador, salvo caso de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, hipótese em que o termo inicial do quinquídio seria o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I do CTN, o que não resta configurado nos autos.

Assim, como o lançamento se efetivou em 12/04/2005, considero decaídos os períodos de apuração anteriores a 12/04/2000.

2 – Mérito: Possibilidade de Dedução dos Tributos com Exigibilidade suspensa na Base de Cálculo da CSLL.

Como asseverado no Relatório, a decisão recorrida foi por maioria, tendo o Relator restado vencido por entender que, no caso da CSLL, restando tal contribuição com a exigibilidade suspensa por força de decisão judicial, devem os valores de tal tributo ser contabilizados como despesas incorridas e não meras provisões.

Neste sentido, comungo do entendimento do voto vencido da decisão da DRJ, cujos fundamentos adoto na íntegra, somados aos fundamentos do voto vencedor do eminente Conselheiro Marcos Takata no processo n. 16327.001969/2006-59, nos seguintes termos:

“Sem dúvida que as provisões, ou melhor, as contrapartidas das provisões são despesas indedutíveis, seja na determinação do lucro real como para a apuração da base de cálculo da CSL, conforme o art. 13, I, da Lei 9.249/95. Nos moldes do mesmo preceito, as provisões, cujas contrapartidas são despesas dedutíveis, limitam-se às provisões técnicas de entidades de previdência complementar, de companhias seguradoras e de capitalização, além das constituídas para pagamento de férias de empregados e 13º salário (embora as duas últimas, a bem ver, não tenham a natureza propriamente de provisões).

A regra geral, pois, é a indedutibilidade das despesas de provisões. O que faz todo o sentido, na medida em que se compreenda o caráter das provisões.

Qual é o caráter da provisão? Em matéria de passivo - e é do que se cuida no caso vertente - o que caracteriza uma provisão é a incerteza ou a iliquidez da obrigação.

Ou seja, a tradução jurídica do caráter de uma provisão passiva é que esta representa uma obrigação incerta, ou mesmo uma obrigação certa mas ilíquida, ao passo que uma obrigação certa e líquida representa um contas a pagar. Juridicamente, essas são as notas distintivas de uma provisão do passivo.

Ora, se uma obrigação é incerta, ou uma obrigação é certa mas ainda ilíquida, é de todo compreensível que a lei determine, como regra geral, a indedutibilidade da contrapartida do registro desse passivo, i.e., a indedutibilidade da despesa de provisão.

Imagine-se que um empregado demitido supostamente por justa causa ingresse com uma reclamação trabalhista, alegando que a demissão fora sem justa causa, postulando, ainda, que deveria receber remuneração equiparada à outro funcionário, incorporação de certos valores ao salário, etc. Para o empregador, trata-se obrigação incerta e o passivo registrado tem caráter de provisão. Sua contrapartida é uma despesa de provisão, indedutível.

Imagine-se, ainda, que a ação tenha transitado em julgado, mas não tenha sido liquidada a sentença, sobre o que ainda se controverte. Para o empregador a obrigação é certa, mas ilíquida: o passivo registrado tem caráter de provisão e sua contrapartida é uma despesa indedutível. Só com a liquidação da sentença transitada em julgado ter-se-á uma obrigação líquida e certa, e, pois, sua contrapartida representará uma despesa dedutível, ou excludível do lucro líquido, caso não represente despesa "adicional" (exclusão do valor adicionado anteriormente, pela transformação da provisão em contas a pagar).

Agora, suponha-se que fora sancionada determinada lei tributária cujo efeito é a majoração de certo tributo. O ato legal, a lei, tem presunção de constitucionalidade e de legitimidade, por mais flagrante que possa ser ou aparentar ser inconstitucional.

Esse atributo da lei, presunção de constitucionalidade e de legitimidade, é do que desfruta a obrigação ex lege tributária. Aqui, a obrigação é certa e líquida. Ainda que o contribuinte ingresse com ação judicial, enquanto não se der o trânsito em julgado favoravelmente ao contribuinte, a obrigação não se torna "incerta nem ilíquida".

A obrigação ou suposta obrigação que veiculei no exemplo anterior só desfruta do atributo de certeza e liquidez com o trânsito em julgado inclusive da liquidação da sentença. Exatamente o oposto do que se dá com uma obrigação tributária ou uma suposta obrigação tributária.

Ainda que o contribuinte maneje ação discutindo a constitucionalidade da lei tributária, obtenha uma liminar, uma sentença ou mesmo um acórdão favorável, somente com o trânsito em julgado com o decreto de inconstitucionalidade da lei, a obrigação irradiada - ipso facto - com a incidência daquela deixa de ser uma obrigação certa e líquida. Só nesse momento o passivo deixa de representar obrigação certa e líquida, e deixa de exprimir inclusive uma obrigação. Só nesse momento posso dizer que não há obrigação certa e líquida, que não há obrigação.

Tenho para mim ser muito claro que o fato de se ingressar com ação judicial contra certa lei tributária ou contra a legalidade de uma obrigação tributária, mesmo que esta se encontra com sua exigibilidade suspensa, não transforma o passivo

representativo de obrigação líquida e certa (contas a pagar), em obrigação incerta ou certa mas ilíquida (provisão).

É certo, portanto, que a obrigação tributária com exigibilidade suspensa, por ex., por liminar ou tutela antecipada, não representa contabilmente uma provisão, mas um contas a pagar. É ainda obrigação certa e líquida: para falar "didaticamente", o passivo registrado passa a representar uma obrigação incerta, somente com o trânsito em julgado favorável ao contribuinte. Disse "didaticamente", pois, por óbvio que aí e nesse momento o passivo deixa de representar obrigação: não há mais esse passivo, que então será revertido; não há obrigação a ficar registrada a partir de então.

Uma vez traduzido juridicamente o caráter de provisão, e acentuada a presunção de legitimidade e de constitucionalidade do ato legal (a lei, cuja incidência irradia, ipso facto, o nascimento da obrigação tributária), torna-se fácil ver o acerto do que dispõe o item 4 do Anexo II do Pronunciamento IBRACON NPC nº 22, aprovado pela Deliberação CVM 489/05.

O item 4 do Anexo II do Pronunciamento IBRACON NPC nº 22, ao versar sobre o passivo de tributos, deixa claro que a obrigação tributária é uma obrigação legal e que deve figurar como tal até o desfecho final da causa. O fato de a ação intentada pelo contribuinte ser julgada procedente em determinada instância não permite que a obrigação legal deixe de ser registrada como tal.

Além de o passivo de tributos com exigibilidade suspensa não ter caráter de provisão, entendo que aquele não se coloca sob a incidência do art. 41, § 1º, da Lei 8.981/95, para fins de CSL.

Notadamente a partir da Lei 8.541/92, a lei, quando quis prescrever certo tratamento para a determinação do lucro real e também para a da base de cálculo da CSL, ela o fez expressamente.

Isso fica mais evidente na Lei 8.981/95 e nas leis posteriores. Dispunha o art. 42 da Lei 8.981/95:

***Art. 42.** A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento*

Parágrafo único. A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão do disposto no caput deste artigo poderá ser utilizada nos anos-calendário subsequentes.

Os arts. 57 e 58, dessa lei preceituam:

CAPÍTULO IV DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

***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, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta lei*

§ 1º Para efeito de pagamento mensal, a base de cálculo da contribuição social será o valor correspondente a dez por cento do somatório

()

Art. 58. Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento.

Veja-se a dicção do art. 41 da Lei 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 nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial

§ 2º. Na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não poderá deduzir como custo ou despesa o Imposto de Renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável em substituição ao contribuinte.

§ 3º. A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que assuma o ônus do imposto.

§ 4º. Os impostos pagos pela pessoa jurídica na aquisição de bens do ativo permanente poderão, a seu critério, ser registrados como custo de aquisição ou deduzidos como despesas operacionais, salvo os pagos na importação de bens que se acrescerão ao custo de aquisição.

§ 5º. Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

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 endereçamento. Nem o § 1º do art. 41, nem os demais parágrafos, nem o caput tratam da incidência da regra do § 1º 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, § 1º, 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 §§ 1º e 2º do art. 57 e o art. 58 da lei em questão trazem as alterações aplicáveis à determinação da base de cálculo da CSL.

Ora, se ainda assim fosse concluível que o preceito contido no art. 41, § 1º, 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 em 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, § 1º, da Lei 8.981/95, preceituada para o lucro real.

A pertinência lógica e sistemática da interpretação me conduz a dizer igualmente que, se o art. 41, § 1º, da Lei 8.981/95 fosse aplicável à CSL, também lhe seriam aplicáveis as regras dos arts. 32 e 33, do Decreto-lei 2.341/87¹, mesmo sem ou antes do advento do art. 22 da Medida Provisória 2.158/01, que preconiza a aplicação da preceituação dos arts. 32 e 33, do Decreto-lei 2.341/87 à CSL:

Art.22. Aplica-se à base de cálculo negativa da CSLL o disposto nos arts 32 e 33 do Decreto-Lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987.

Mas, sabidamente o art. 22 da Medida Provisória 2.158/01 inovou o ordenamento jurídico, i.e, sua preceituação à CSL só teve cabimento a partir da introdução desse dispositivo, mediante o art. 20 da Medida Provisória 1.858-6, de 29 de junho de 1999 (atual art. 22 da Medida Provisória 2.158/01).

Para uma interpretação sistemática, trago à colação mais algumas normas legais, como os arts. 12, 15 e 16, da Lei 9.065/95:

Art. 12. O disposto nos arts. 42 e 58 da Lei nº 8.981, de 1995, vigorará até 31 de dezembro de 1995.

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

Parágrafo único O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação

¹ O art. 32 do Decreto-lei 2.341/87 passou a prever que a pessoa jurídica não poderá compensar seus prejuízos fiscais se, entre a apuração e a compensação, houver ocorrido, cumulativamente, mudança de controle societário e de ramo de atividade

O art. 33 desse decreto-lei é um complemento ou apêndice ao anterior, ao vedar a sucessora por incorporação, fusão ou cisão de compensar os prejuízos fiscais da sucedida.



fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

Art. 16. *A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subsequentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995.*

Parágrafo único *O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios da base de cálculo negativa utilizada para a compensação*

Também, o art. 13, I, da Lei 9.249/95, que versa sobre as provisões:

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;*

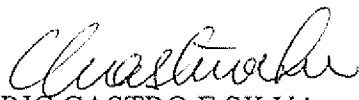
Na mesma linha, os arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 28 a 30, 55 e 71, da Lei 9.430/96, e mesmo os arts. 24-A e 24-B, dessa lei, e assim por diante.

Entendo, pois, que as interpretações literal, lógica e sistemática não permitem extrair a exegese de que o art. 41, § 1º, da Lei 8.981/95 seja aplicável à CSL"

Por essa ordem de considerações, meu voto é para dar provimento ao recurso para afastar a exigência da CSL decorrente da não adição do montante de tributos com exigibilidade suspensa".

Pelo exposto, voto para reconhecer a decadência dos períodos de apuração anteriores a 12.04.2000 e, em relação aos demais períodos, para permitir que os valores da CSL que se encontram com a exigibilidade suspensa sejam deduzidos da base de cálculo da contribuição.

É como voto.


ERIC CASTRO E SILVA