



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

Processo nº 16327.000628/2005-85
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.896 – 1ª Turma
Sessão de 7 de junho de 2017
Matéria CSLL. DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSÃO.
Recorrente UNIÃO (FAZENDA NACIONAL)
Interessado COMPANHIA DE SEGUROS GRALHA AZUL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1999, 2000

PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSÃO.

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). Além disso, não há nenhum antagonismo entre as regras da Lei 9.249/1995 (art. 13, I) e da Lei 8.981/1995 (art. 41, §1º, e art. 57). O sentido delas é o mesmo, ou seja, vedar a dedução antecipada de tributo com exigibilidade suspensa, dada a sua condição de incerteza. Nesse contexto, seja como provisão, seja como uma despesa que só pode ser deduzida pelo regime de caixa, os tributos com exigibilidade suspensa não podiam ter sido deduzidos da base de cálculo da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Cristiane Silva Costa e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

(assinatura digital)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente em exercício.

(assinatura digital)

Luís Flávio Neto - Relator.

(assinatura digital)

Rafael Vidal de Araujo - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela **Procuradoria da Fazenda Nacional** (doravante “**PFN**” ou “**recorrente**”), em que é recorrida **Companhia de Seguros Gralha Azul** (doravante “**contribuinte**” ou “**recorrida**”), em face do acórdão n. **1103-00.260** (doravante “**acórdão a quo**” ou “**acórdão recorrido**”), proferido pela 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara desta 1ª Seção (doravante “**Turma a quo**”).

O recurso especial versa sobre a possibilidade de dedução, da base de cálculo da **CSLL**, de tributos com exigibilidade suspensa.

Conforme se colhe dos autos, esses são os fatos presentes no caso (**e-fls. 91 e seg.**):

“No caso dos tributos com exigibilidade suspensa, o contribuinte justificou a falta dessa adição na determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido alegando a inexistência de dispositivo legal para essa obrigatoriedade, ao contrário do lucro real prevista no art. 41, parágrafo 1º, da Lei n. 8.981/95.

Na realidade, as contas contábeis, acima relacionadas, caracterizam - se como provisões e não como despesas incorridas, haja vista que os valores estão sendo questionados na esfera judicial cuja decisão futura é incerta. E, conforme a legislação tributária, abaixo mencionada, somente são dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido as provisões expressamente autorizadas o que não é o caso acima.

Dessa forma, no presente lançamento de ofício, os valores, acima relacionados, estão sendo adicionados na determinação da base de

cálculo da CSLL, como provisões não dedutíveis, conforme dispõem o Art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88, com redação determinada pelo Art. 2º da Lei n. 8.034/90, e o art.28 da Lei nº 9.430/96” (e-fls. 91).

A 8ª Turma da DRJ/SPOI, por meio do acórdão n. 16-16.553, julgou a impugnação administrativa improcedente (**e-fls. 127 e seg.**). A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1999, 2000

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.

Nesse seguir, foi interposto recurso voluntário pelo contribuinte (**e-fls. 141 e seg.**).

Na decisão recorrida, a Turma *a quo* acordou, por maioria dos votos, em acolher a preliminar de decadência quanto aos fatos geradores ocorridos até 12/04/2000 e, no mérito, por maioria dos votos, em dar provimento ao recurso voluntário (**fls. 179 e seg. do e-processo**).

O acórdão recorrido restou assim ementado:

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 SUSPensa - 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.

Cientificada das aludidas decisões, a PFN, tempestivamente, interpôs recurso especial (**e-fls. 182 e seg.**), arguindo divergência de interpretação quanto à possibilidade de

dedução de tributos com a exigibilidade suspensa. O referido recurso foi admitido por despacho (**e-fls. 193 e seg.**).

Em breve síntese, a PFN alega em seu recurso:

- “Ocorre, que a contrapartida do lançamento que se apropria das despesas com tributos com exigibilidade suspensa tem a natureza de provisão. Sendo assim, o procedimento adotado pela impugnante fere claramente os seguintes dispositivos, os quais vedam a dedução das provisões na base de cálculo da CSLL e determinam a sua adição para o cálculo da contribuição devida”.
- “Portanto, não deve prevalecer o entendimento esposado no r. acórdão a quo, uma vez que, tratando-se de provisões, a 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”.

Cientificada, a contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial da PFN (**e-fls. 201 e seg.**), nas quais argumenta, em breve síntese:

- “Ou seja, o fato da obrigação tributária ter sido questionada judicialmente não retira da contribuição o seu caráter de obrigação líquida e certa para uma obrigação incerta e ilíquida, o que a diferencia de uma provisão, não se aplicando assim as disposições legais trazidas pelo Recorrente”.
- “Ora, a ocorrência do fato hipoteticamente descrito pela norma jurídica como determinante para o nascimento da obrigação fiscal, já condiciona o sujeito passivo, determina o valor a ser pago e quando deverá fazê-lo, portanto, não há provisão, mas sim despesas incorridas”.
- “Nesse sentido ainda cumpre mencionar que não existe na legislação da Contribuição Social sobre o Lucro norma que expressamente vede a dedução dos tributos com a exigibilidade suspensa na base de cálculo, como existe para o IRPJ, pois se tratam de espécies distintas de tributo, apesar de muitas vezes partirem da mesma base de cálculo (lucro líquido)”.

A recorrida não se opôs à admissibilidade do recurso especial.

Conclui-se, com isso, o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luís Flávio Neto, Relator.

Compreendo que o despacho de admissibilidade bem analisou o cumprimento dos requisitos para a interposição do recurso especial de divergência interposto, razão pela qual não merece reparo.

No mérito, há ao menos duas diferentes perspectivas sobre a questão, que podem ser bem identificadas a partir de dois acórdãos do CARF:

- **acórdão 1401-00.058, de 17.06.2009, do então i. Conselheiro Marcos Shigueo Takata:** "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".

- **acórdão 1101000.792, de 11.09.2012, da então i. Conselheira Edeli Pereira Bessa:** "Ocorre que não está em discussão a existência da obrigação, mas sim a sua certeza que decorre, justamente, de sua exigibilidade. Como dito, o passivo deve ser contabilizado, é originariamente uma obrigação legal, mas a retirada de um de seus atributos relevantes, que é a exigibilidade, altera sua natureza para provisão, e enseja a sua indedutibilidade no âmbito da apuração da CSLL. (...) Se a obrigação tributária foi contabilizada como despesa, e antes de seu vencimento, ou mesmo depois deste, a contribuinte é favorecida com decisão judicial que suspende sua exigibilidade, este passivo tem sua natureza alterada, e deve ser reclassificado como provisão, com o conseqüente estorno de seus efeitos na apuração do lucro tributável no momento em que a suspensão da exigibilidade for verificada, para que a dedução somente se efetive quando a exigibilidade for restabelecida".

Embora ambas as correntes apresentem argumentos importantes, *permissa vênia*, compreendo que apenas a primeira garante coerência ao sistema jurídico edificado pelo legislador tributário, o que pode ser evidenciado por uma interpretação histórica e sistemática dos enunciados legais geralmente suscitados para a regência da matéria.

No caso, a Lei n. 8.981, de 20.01.95, estabeleceu os seguintes enunciados prescritivos:

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.

Como se pode observar, o legislador tributário prescreveu a indedutibilidade, da base de cálculo do **IRPJ**, de débitos tributários que se encontrem com a exigibilidade suspensa por causas específicas e muito bem delimitadas, quais sejam: o depósito do montante integral (**inciso II**); as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo (**inciso III**) e a concessão de medida liminar em mandado de segurança (**inciso III**).

Tal norma, é preciso frisar, se dirige apenas ao IRPJ (e não à CSLL).

Expressamente, então, o legislador excluiu hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário dessa norma de restrição de dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ, notadamente a "moratória" e outras hipóteses previstas no art. 151 do CTN.

Por sua vez, pouco tempo depois, em 26.12.1995, o legislador competente enunciou a Lei n. 9.249, que assim dispõe:

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;

Essa segunda norma, como se pode verificar, veda a dedução de "qualquer provisão" da base de cálculo tanto do IRPJ quanto da CSLL, salvo algumas exceções.

Compreendo que a única forma de interpretar tais enunciados **prescritivos - sem que se admita a existência de um caos normativo em que convivem normas vigentes, subsequentes e irremediavelmente conflitantes** - é assumir que o legislador, ao prescrever o art. 13, I, trata de **questão diversa de tributos cuja exigibilidade se encontre suspensa**.

Portanto, no caso dos autos, em que se discute a dedutibilidade da base de cálculo apenas da CSLL de tributos com exigibilidade suspensa, não há incidência do art. 41 da Lei n. 8.981/95 (pois este é aplicável apenas ao IRPJ), bem como não incide a restrição do art. 13 da Lei n. 9.249/95 (pois este não é aplicável a tributos com exigibilidade suspensa).

Portanto, compreendo assistir razão ao contribuinte quanto a este tema.

O art. 57 da Lei n. 8.981/95 não altera essa conclusão:

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

Referido enunciado prescritivo prevê remissão apenas para questões operacionais específicas e não tem o condão de ampliar o escopo do art. 41 da Lei n. 8.981, de 20.01.95 para alcançar também a CSLL.

A ressalva expressa do legislador no art. 57 da Lei nº 8.981/95 deixa claro que, assim como a CSLL tem suas "alíquotas" estabelecidas por regras próprias (a alíquota da CSLL em geral é 9%, sem adicional, e não 15% com adicional de 10%, como se dá com o IRPJ, em geral), também para a "base de cálculo" da CSLL não há remissão necessária aos dispositivos que cuidam do IRPJ. A base de cálculo da CSLL é regulada por enunciados específicos ou, ainda, que cumulem expressamente a tutela dessa contribuição e do IRPJ.

Processo nº 16327.000628/2005-85
Acórdão n.º **9101-002.896**

CSRF-T1
Fl. 8

Nesse seguir, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial.

(assinatura digital)
Luís Flávio Neto

Voto Vencedor

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo - Redator Designado.

Em que pesem as razões de decidir do eminente relator, peço vênia para dele divergir quanto à dedutibilidade de tributos com a exigibilidade suspensa, relativamente à base de cálculo da CSLL.

A questão sobre a dedutibilidade de tributos e contribuições com a exigibilidade suspensa, no que toca à base de cálculo da CSLL, gira em torno da incidência ou não do inciso I do art. 13 da Lei n. 9.249/1995, que veda a dedução de provisão que não esteja expressamente autorizada:

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;(Vide Lei 9.430, de 1996)

Em relação a esse ponto, é relevante destacar que o conceito de provisão abarca situações variadas.

O que caracteriza uma provisão é sua correspondência a situações sobre as quais paira algum grau de incerteza quanto à existência, ao valor, ao vencimento, etc., de uma obrigação ou de uma perda patrimonial.

As provisões não abarcam apenas registros de "riscos" de perda patrimonial, como a "provisão para créditos de liquidação duvidosa".

Há também provisões para encargos sociais e trabalhistas.

Há ainda a própria "provisão para o imposto de renda" constituída no encerramento do período de apuração, quando já consumado o fato gerador.

O próprio texto legal do inciso I do art. 13 da Lei 9.249/1995 não restringe o conceito de provisão às provisões para risco de perda patrimonial, que normalmente apresentam um maior grau de incerteza.

Nesse passo, não se pode negar que uma obrigação tributária que está sendo discutida em juízo pela contribuinte, que está com a exigibilidade suspensa no contexto de um processo judicial, possui a característica essencial de uma provisão, que é, no caso, a incerteza quanto à sua própria existência.

É até contraditório que a contribuinte questione a existência da obrigação tributária, suspendendo inclusive a sua exigibilidade, e ao mesmo tempo defenda sua dedutibilidade como sendo uma obrigação certa.

Não há dúvida de que o mesmo questionamento que resultou na suspensão da exigibilidade da obrigação tributária, poderá também resultar na sua própria extinção. Eis aí a incerteza em relação à existência da obrigação, que a contribuinte procura negar.

Em reforço ao que está sendo dito, registro o conteúdo do voto que orientou o Acórdão nº 1301-00.794, de 17/01/2012, exarado pelo conselheiro Waldir Veiga Rocha, que também colaciona variada jurisprudência sobre o tema:

O ponto central da discussão é a natureza das despesas com provisões para pagamento de tributos discutidos em juízo e cuja exigibilidade estava suspensa, se despesas efetivamente incorridas, como quer a interessada, ou se provisões, como entende o Fisco. Como corolário dessa questão, discute-se também a dedutibilidade, ou não, de tais despesas (ou provisões) para fins de determinação da base de cálculo da CSLL.

A matéria é bastante conhecida, e já foi objeto de apreciação por este colegiado, quando do julgamento dos processos nº 16327.000028/2005-17 e nº 16327.001299/2006-71, também sob minha relatoria, resultando, respectivamente, os acórdãos nº 1301-00.275, de 09/03/2010, e nº 1301-00.642, de 04/08/2011.

Por bem refletir meu entendimento sobre o assunto, transcrevo, a seguir, excerto do voto proferido no primeiro processo e reproduzido no segundo, sendo em ambas as ocasiões acompanhado à unanimidade pela Turma.

[...] Com efeito, as despesas com tributos, na situação em que estes estão submetidos ao crivo do Poder Judiciário e com exigibilidade suspensa, não se revestem da certeza e da liquidez indispensáveis a que sejam consideradas despesas incorridas a pagar. Em consequência, suas contrapartidas, registradas no passivo, se caracterizam como provisões para fazer face a evento futuro e incerto.

Não se discute a correção do registro contábil, pertinente à luz dos princípios e convenções da contabilidade, especialmente aquele do conservadorismo. Também não se trata de glosa de despesas tidas por desnecessárias ou não usuais. O ponto central é que as despesas discutidas são incertas tanto para o contribuinte, que as considera indevidas e as discute judicialmente, quanto para o ente tributante, que se vê na dependência de manifestação do Poder Judiciário para que possa exigir o tributo. Isso ficou bem claro no voto condutor do acórdão recorrido, no trecho a seguir transcrito:

13- A obrigatoriedade de pagar os valores dependem de eventos futuros e incertos, ou seja, dependem de decisão judicial. Se for incerto, não pode ser classificado como contas a pagar, que por sua natureza, impõe liquidez e certeza. A provisão, por sua vez, não possui um dos

elementos, quais sejam liquidez e certeza, pois se assim fosse, um termo seria sinônimo do outro.

14- Ao interpor a ação judicial o interessado pretende ver dispensado do recolhimento do tributo. Para a administração tributária demonstra que, segundo seu entendimento, o valor não é devido, como também demonstra para seus sócios e terceiros que luta para não recolher o tributo. Em suma, tanto o interessado, quanto a administração tributária, não têm certeza sobre seus direitos. Ambos aguardam o pronunciamento do poder judiciário.

Demonstrada a natureza de provisão dos valores ora discutidos, impõe-se sua adição para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, *ex vi* do art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/1995. Tal foi exatamente o procedimento do Fisco, o qual reputo correto.

[...]

A jurisprudência administrativa é farta nessa linha, como se verifica das ementas a seguir transcritas, a título exemplificativo:

CSLL — PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS — TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa — Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. (Ac. 101-94.491, de 29/01/2004. Rec. 136.214. Rel. Cons. Valmir Sandri) (No mesmo sentido, Ac. 103-23.053, de 13/06/2007, Rec. 156.141. Rel. Cons. Leonardo de Andrade Couto) (No mesmo sentido, Ac. 105-17.358, de 17/12/2008. Rec. 164.752. Rel. Cons. Marcos Rodrigues de Mello)

CSLL — PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS — TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa — Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão.

JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR FORÇA DE MEDIDAS JUDICIAIS — Por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, os juros de mora sobre tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais seguem a norma de dedutibilidade do principal.

(Ac. 101-95.727, de 20/09/2006. Rec. 135.395. Rel. Cons. Paulo Roberto Cortez)

IRPJ — CSLL — PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS — TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa — Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. Assim, a dedutibilidade de tais rubricas somente ocorrerá por ocasião de decisão final da justiça, desfavorável à pessoa jurídica.

JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR FORÇA DE MEDIDAS JUDICIAIS — Por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, os juros de mora sobre tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais a seguem a norma de dedutibilidade do principal. (Ac. 101-96.008, de 01/03/2007. Rec. 151.401. Rel. Cons. Paulo Roberto Cortez)

CSLL. DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. ANO-CALENDÁRIO 1998. Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, II a IV, do CTN, constituem provisões e não despesas incorridas, estando vedada sua dedução para apuração da base de cálculo da CSLL. (Ac. 103-23.031, de 24/05/2007. Rec. 156.083. Rel. Cons. Aloysio José Percínio da Silva)

PROVISÕES — provisões somente podem ser deduzidas das bases de cálculo da CSLL se assim a lei expressamente autorizar. Classificam-se como tais, os elementos do passivo, cuja exigibilidade, montante ou data de liquidação, isolada ou conjuntamente, não são certos e determináveis no período de apuração. Assim, valores registrados como tributos, contribuições e demais acréscimos, não passíveis de serem exigidos por força de medida judicial, quadram-se nesta classificação e devem ser adicionados à base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, se seu registro contábil reduziu o resultado do exercício. (Ac. 103-23.037, de 24/05/2007. Rec. 156.322. Rel. Cons. Guilherme Adolfo dos Santos Mendes)

CSLL — BASE DE CÁLCULO — DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPensa — Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, inciso II do CTN, constituem provisões e não despesas incorridas, estando vedada sua dedução para apuração da base de cálculo da CSLL, conforme regra do art. 13, inciso

I, da Lei 9.249/95. (Ac. 108-08.126, de 02/12/2004. Rec. 139.544. Rel. Cons. Luiz Alberto Cava Macieira)

Esta 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais também já manifestou entendimento de que os tributos com exigibilidade suspensa têm caráter de provisão e, como tais, não são dedutíveis na apuração da CSLL, conforme os seguintes julgados:

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 indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, 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. (Acórdão 9101-01.214, de 18/10/2011).

CSLL. DEDUÇÕES DA BASE DE CÁLCULO. 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 CTN, são indedutíveis para efeito da determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. (Acórdão 9101-001.512, de 20/11/2012).

Mesmo aderindo ao entendimento de que os tributos com exigibilidade suspensa têm caráter de provisão, o que já seria suficiente para o deslinde da controvérsia, há ainda outro aspecto a ser examinado.

É que a questão sobre a dedutibilidade de tributos e contribuições com a exigibilidade suspensa, no que toca à base de cálculo da CSLL, também costuma ser abordada no contexto das regras previstas no art. 41, §1º c/c art. 57, ambos da Lei nº 8.981/1995:

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

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

[...]

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

Há uma linha de entendimento, adotada inclusive pelo voto do relator, que vê as referidas regras da Lei 9.249/1995 (art. 13, I) e da Lei 8.981/1995 (art. 41, §1º, e art. 57) como hipóteses excludentes e antagônicas.

Ou seja, o tributo com exigibilidade suspensa configuraria efetiva obrigação tributária, e não mera provisão. E nesse passo, como obrigação tributária, a regra que poderia incidir seria aquela prevista na Lei 8.981/1995, e não a da Lei 9.249/1995.

O problema, conforme apontado no voto do relator, é que o art. 41, §1º, da Lei 8.981/1995 só é aplicável ao IRPJ, de modo que nenhuma restrição legal haveria para que os tributos com exigibilidade suspensa fossem deduzidos da base de cálculo da CSLL pelo regime de competência.

Entretanto, também divirjo do relator quanto a esse tipo de entendimento.

Não estamos aqui diante de uma situação em que se pretende estender para a CSLL alguma regra que trata de item específico da base de cálculo do IRPJ. Não é esse o caso.

Sabe-se muito bem que as obrigações tributárias configuram despesa dedutível tanto para o IRPJ, quanto para a CSLL, e que essa possibilidade de dedução é prevista individualmente, tanto nas regras que tratam da base de cálculo do IRPJ, quanto nas regras que tratam da base de cálculo da CSLL.

O §1º do art. 41 da Lei 8.981/1995 não criou nenhuma dedução específica para o IRPJ. Esse dispositivo simplesmente definiu um regime (regime de competência ou regime de caixa) para o tipo de despesa que está sendo aqui tratado (despesa com tributos), levando em conta que essa despesa pode estar relacionada a uma obrigação tributária com exigibilidade suspensa.

A questão da definição de regime para o reconhecimento de receitas e despesas é tipicamente uma "norma de apuração", e se encaixa exatamente no escopo do art. 57 da Lei 8.981/1995.

Basta ver que quando é adotado o regime de caixa para o IRPJ (na apuração do lucro presumido, p/ ex.) este mesmo regime é adotado para a CSLL, também por força do art. 57 da Lei 8.981/1995, e ninguém pensa em alegar que esse dispositivo estaria sendo utilizado para desvirtuar a base de cálculo da CSLL, para acrescentar elementos na base de cálculo da CSLL que não estavam previstos nas suas próprias normas, etc.

Assim, a regra do art. 41, §1º, da Lei 8.981/1995 é perfeitamente aplicável à CSLL.

Não há nenhum antagonismo entre as referidas regras da Lei 9.249/1995 (art. 13, I) e da Lei 8.981/1995 (art. 41, §1º, e art. 57).

É preciso ter em mente que a palavra do legislador muitas vezes não esgota as possibilidades de sentido que pode ser a ela atribuído.

É sempre a interpretação das normas que dá o seu conteúdo ao longo do tempo, compondo as aparentes contradições e os excessos normativos.

E quanto à matéria em questão, o sentido das regras contidas na Lei 8.981/1995 (art. 41, §1º) e na Lei 9.249/1995 (art. 13, I) é exatamente o mesmo, ou seja, vedar a dedução antecipada de tributo com exigibilidade suspensa, dada a sua condição de incerteza.

Nesse contexto, seja como provisão, seja como uma despesa que só pode ser deduzida pelo regime de caixa, os tributos com exigibilidade suspensa não podiam ter sido deduzidos da base de cálculo da CSLL.

Desse modo, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(assinatura digital)

Rafael Vidal de Araujo