



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.000684/2007-81
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.921 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 03 de dezembro de 2021
Recorrente LIBERTY SEGUROS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2003

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).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencida a conselheira Edeli Pereira Bessa que votou pelo não conhecimento. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator), Livia De Carli Germano e Alexandre Evaristo Pinto que votaram por dar-lhe provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro Caio Cesar Nader Quintela. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 436/465) interposto pela contribuinte em face do **Acórdão nº 1402-002.761** (fls. 373/383), na parte em que restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2003

PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa.

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).

No seu Apelo, sustenta a empresa que essa parte do julgado diverge do que restou decidido nos Acórdãos *paradigmas* **1401-00.058** (fls. 397/412) e **107-09.488** (fls. 416/418).

Despacho prévio de admissibilidade (fls. 463/465) deu seguimento ao recurso sob a seguinte motivação:

(...)

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado (destaques do original transcrito):

“Possibilidade de se deduzir tributos com a exigibilidade suspensa da base de cálculo da CSLL”

Decisão recorrida:

PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa.

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).

Acórdão paradigma nº 1401-00.058, de 2009:

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.

Acórdão paradigma n.º 107-09.488, de 2008:

CSLL DISCUTIDA JUDICIALMENTE - NATUREZA DA CONTA PASSIVA

Não pode o fisco transformar uma conta de passivo real em conta de provisão, cujo conceito contábil não se amolda às obrigações decorrentes de lei, caso dos tributos, somente pelo fato de, momentaneamente, estar a exação com exigibilidade suspensa. Inaplicável, portanto, o inciso I do art. 13 da Lei 9.249/95 para fazer incidir o art. 2º da Lei 7.689/88. Também são dedutíveis os juros calculados sobre a conta passiva que registra CSLL discutida judicialmente.

Com relação a essa matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que 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, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos n.ºs 1401-00.058, de 2009, e 107-09.488, de 2008) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que 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 (**primeiro acórdão paradigma**) e que não pode o fisco transformar uma conta de passivo real em conta de provisão, cujo conceito contábil não se amolda às obrigações decorrentes de lei, caso dos tributos, somente pelo fato de, momentaneamente, estar a exação com exigibilidade suspensa (**segundo acórdão paradigma**).

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada**.

Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROPONHO seja **ADMITIDO** o Recurso Especial interposto.

Chamada a se manifestar, a PGFN ofereceu contrarrazões (fls. 467/479). Não questiona o conhecimento recursal, pugnando apenas pela manutenção do acórdão recorrido na matéria porá em discussão.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo e atendeu os demais requisitos de admissibilidade, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida quanto ao seu seguimento.

Tendo isso em vista, e apoiado também no permissivo previsto no §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99¹, conheço do presente recurso, mas exclusivamente com base no primeiro paradigma (Acórdão nº **1401-000.058**), nos termos do despacho de admissibilidade de fls. 463/465.

Descarto o *segundo paradigma* (Acórdão nº **107-09.488**) como hábil a caracterizar o dissídio, tendo em vista que sua análise se restringiu a dedutibilidade ou não, no âmbito da CSLL, de *juros* incidentes sobre tributos com exigibilidade suspensa, e não o *principal* propriamente dito².

Mérito

A matéria em questão é conhecida e já foi amplamente discutida neste E. Conselho, havendo ao menos duas diferentes correntes sobre a questão:

(i) a primeira, refletida no Acórdão paradigma, de que (i.i) ao contrário do IRPJ, não há norma expressa que imponha a indedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa para fins de CSLL; e (i.ii) tributos com exigibilidade suspensa possuem natureza jurídica de um “passivo real”, e não de provisão, sendo a despesa daí resultante redutora do lucro líquido e, portanto, dedutível da base de cálculo da contribuição em tela; e

(ii) a segunda, identificada pela decisão recorrida, que confere natureza jurídica de provisões a tais dispêndios, considerando-os indedutíveis à luz do disposto no inciso I do art. 13 da Lei 9.249/95. Esta tese, ressalte-se, tem prevalecido nesta E. Câmara Superior, conforme atestam, a título de exemplos, os Acórdãos 9101-003.004 e 9101-005.044.

Não obstante, cumpre registrar que o presente Julgador se filia à primeira corrente, concordando integralmente com o voto vencido do I. Conselheiro Luís Flávio Neto, proferido no referido Acórdão **9101-003.004** e transcrito parcialmente a seguir

(...)

Embora ambas as correntes apresentem argumentos importantes, *permissa vênia*, compreendo que apenas a primeira garante coerência ao sistema jurídico edificado pelo

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

§ 1º - A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

² De acordo com o voto desse julgador:

"Minha proposta à Câmara é no sentido de que sejam acolhidos os embargos para constar que também foi indevida a glosa dos juros calculados sobre o IRPJ discutido judicialmente.

Acolhidos os embargos, meu voto é por se dar provimento integral ao recurso, pois a matéria em litígio no recurso original diz respeito à glosa dos juros deduzidos em relação ao IRPJ e à CSLL discutidos judicialmente, resolvendo-se a discussão quanto à incidência de juros SELIC sobre a Multa de Ofício imposto no Auto de Infração."

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 e juros 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 nº 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.

Vale observar que o art. 140 do CTN não é determinante para a solução do litígio, pois não há impedimento, *a priori*, que o legislador ordinário tutele a dedutibilidade, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, de tributos com a exigibilidade suspensa. Parece-me decisivo, contudo, que tal regra de ineditutibilidade foi prescrita pelo legislador exclusivamente em relação ao IRPJ, em situações específicas, mas não quanto à CSLL.

Acrescente-se, aqui, que a legalidade no direito tributário possui enorme importância, a ponto do artigo 150, I, da Carta Magna, expressamente prever a impossibilidade das pessoas políticas exigirem ou aumentarem tributo sem que seja mediante lei. E a lei, no que diz respeito à matéria ora apreciada, tipificou o tratamento tributário dos *tributos com exigibilidade suspensa*, determinando sua ineditutibilidade apenas ao Lucro Real, que é base de cálculo do IRPJ, e não para a base de cálculo da CSLL, que é o lucro líquido.

Esse entendimento, aliás, prevaleceu recentemente nesta C. Turma de Julgamento que, embora analisando outra espécie de despesa (*amortização de ágio*), considerou que a ausência de previsão de adição também para a CSLL em norma de ineditutibilidade específica ao Lucro Real tem o condão de afastar a glosa do dispêndio para fins de apuração da aludida contribuição. Veja-se, pois, a ementa do julgado (Acórdão nº **9101-002.310**):

CSLL. BASE DE CÁLCULO E LIMITES À DEDUTIBILIDADE.

A amortização contábil do ágio impacta (reduz) o lucro líquido do exercício. Havendo determinação legal expressa para que ela não seja computada na determinação do lucro real, o respectivo valor deve ser adicionado no LALUR, aumentando, portanto, a base tributável. Não há, porém, previsão no mesmo sentido, no que se refere à base de cálculo da Contribuição Social, o que, a nosso sentir, torna insubsistente a adição feita de ofício pela autoridade lançadora.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI Nº 8.981/1995.

Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial. Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei nº 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ.

IRPJ. CSLL. BASES DE CÁLCULO. IDENTIDADE. INOCORRÊNCIA.

A aplicação, à Contribuição Social sobre o Lucro, das mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, por expressa disposição legal, não alcança a sua base de cálculo. Assim, em determinadas circunstâncias, para que se possa considerar ineditutível um dispêndio na apuração da

base de cálculo da contribuição, não é suficiente a simples argumentação de que ele, o dispêndio, é indedutível na determinação do lucro real, sendo necessária, no caso, disposição de lei nesse sentido.

Considerando, então, que as despesas com tributos, ainda que com exigibilidade suspensa, impactaram negativamente o lucro líquido, a glosa não se sustenta por falta de previsão legal no âmbito da CSLL, afinal a indedutibilidade conferida pelo Legislador, assim como fizera com a despesa de amortização do ágio, se restringiu ao Lucro Real.

Como leciona Roque Antonio Carrazza³:

Na apreciação de cada caso concreto deve ser levado em conta o que previamente se encontra na lei. O Fisco deve limitar-se a subsumir o fato à norma, sem nenhum tipo de valoração.

(...)

Em nosso ordenamento jurídico, o Executivo, no exercício de sua faculdade regulamentar, não pode, em nenhum caso, invadir a esfera de atribuições do Legislativo.

Admitir, ademais, que *tributos com exigibilidade suspensa*, para fins jurídicos, equivaleriam à provisão – que, como se sabe, é indedutível tanto para o IRPJ quanto para a CSLL –, significaria conferir letra morta ao § 1º do artigo 41 da Lei 8.981/95, permitindo, ainda, que o intérprete se coloque indevidamente na posição de Legislador, o que definitivamente não se sustenta.

É certo que a lei pode, na configuração da hipótese tributária, se valer **(i)** de conceitos da linguagem comum ou **(ii)** de conceitos técnicos **(ii.i)** próprios ou **(ii.ii)** por remissão a outros “ramos do direito” ou ciências, tais como a contabilidade.

Nesse caso específico, todavia a legislação tributária conferiu um tratamento fiscal próprio aos *tributos com exigibilidade suspensa*, prescrevendo sua indedutibilidade apenas para fins de apuração do Lucro Real. Ao assim proceder, o sistema jurídico-tributário acabou veiculando norma especial a este tipo de dispêndio, especialidade esta que deveria prevalecer sobre eventual outro tratamento conferido pela ciência contábil a esta rubrica.

Em outras palavras, ainda que a contabilidade possa eventualmente qualificar o “tributo com exigibilidade suspensa” como provisão, isso deveria ocorrer exclusivamente no âmbito daquela ciência, afinal o Direito Tributário, ao regulamentar o tratamento tributário das despesas com tributos suspensos de forma específica, não incorporou essa equiparação. Pelo contrário, a lei regulamentou seu tratamento fiscal de forma expressa, optando pela adição apenas no âmbito do IRPJ.

Há, aqui, o que a doutrina chama de distanciamento entre Direito Tributário e Contabilidade, situação esta que, com a devida vênia, acabou não sendo levada em conta pela decisão ora recorrida.

Feitas essas considerações, oriento meu voto para afastar a glosa das despesas com tributos com exigibilidade suspensa da base de cálculo da CSLL.

³ Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros. 28ª edição. P. 286 e 403.

Conclusão

Pelo exposto, DOU PROVIMENTO ao RECURSO ESPECIAL.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, redatora designada

O I. Relator restou vencido em seu entendimento de dar provimento ao recurso especial da PGFN. A maioria do Colegiado compreendeu que o recurso especial deveria ser improvido, mantendo-se a glosa questionada no âmbito da CSLL, reiterando-se aqui o entendimento adotado em julgados anteriores e, como bem referido pelo I. Relator, já expresso por esta Conselheira no voto condutor do Acórdão nº 9101-005.044.

De fato, este Colegiado já se manifestou contrariamente ao entendimento defendido pela Contribuinte, como são exemplos as ementas dos seguintes julgados:

CSLL. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA. Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. Assim, a dedutibilidade de tais rubricas somente ocorrerá por ocasião de decisão final da justiça, desfavorável à pessoa jurídica. (Acórdão nº 9101-00.592, sessão de 18 de maio de 2010).

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 nº 9101-01.214, Sessão 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 nº 9101-001.512, Sessão de 20/11/2012)

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. (Acórdão nº 9101-002.336 - Sessão de 5 de maio de 2016).

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). 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 mesmo ter sido deduzidos da base de cálculo da CSLL no ano-calendário de 2005. (Acórdão nº 9101-002.762 - Sessão de 5 de abril de 2017).

Recentemente este Colegiado⁴ negou provimento a recurso especial semelhante ao presente, acompanhando, em sua maioria⁵, o voto desta Conselheira, condutor do Acórdão nº 9101-004.503. São, aqui, reiterados os fundamentos lá expostos.

Do voto condutor do Acórdão nº 9101-002.336, de lavra do ex-Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, acompanhado à unanimidade na sessão de julgamento de 5 de maio de 2016, extrai-se:

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.

⁴ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

⁵ Acordaram, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Livia De Carli Germano e Amélia Wakako Morishita Yamamoto, que lhe deram provimento.

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.

Nas suas próprias indagações, a contribuinte afirma que poderá obter uma decisão judicial que extinguirá o crédito tributário discutido. 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)

Os argumentos contra a classificação dos tributos com exigibilidade suspensa como provisões já foram enfrentados por esta Conselheira no voto que integra o Acórdão nº 1101-000.813:

Aduz a recorrente que os valores glosados não possuem a natureza de provisões, mas, sim, de despesas efetivas. Aborda os conceitos de provisão, passivo e contingência passiva, para evidenciar a dedução de despesas reconhecidas no resultado em razão da constituição de um passivo efetivo, que decorre de uma obrigação legal com prazo

certo e valor determinado, reportando-se à Deliberação CVM nº 489/05, que aprovou o Pronunciamento IBRACON NPC nº 22.

O presente lançamento tem por fundamento o art. 13, inciso I da Lei nº 9.249/95, 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;

[...] (negrejou-se)

O entendimento da recorrente, no sentido de que os valores glosados possuem natureza de obrigação legal, já foi acolhido em Turma deste Conselho Administrativo, no julgamento refletido no Acórdão nº 1401-00.058, de cuja ementa extrai-se:

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.

No voto condutor do referido acórdão, o I. Conselheiro Marcos Shigueo Takata observa que provisão representa uma obrigação incerta, ou certa mas ilíquida, e que a obrigação tributária, em razão da presunção de constitucionalidade e de legitimidade da lei, é certa e líquida *enquanto não se der o trânsito em julgado favoravelmente ao contribuinte*, o qual, em verdade, exige a reversão do passivo antes contabilizado. Discorda, assim, *que o fato de se ingressar com ação judicial contra certa lei tributária ou contra a legalidade de uma obrigação tributária transforme o passivo representativo desta obrigação em provisão*, e afirma o acerto o item 4 do Anexo II do Pronunciamento IBRACON NPC nº 22, aprovado pela Deliberação CVM nº 489/2005.

Referido Pronunciamento assim estabelece no Sumário que integra seu Anexo I:

DEFINIÇÕES

6. Os termos a seguir são utilizados nesta NPC com os seguintes significados:

(...)

ii. Uma provisão é um passivo de prazo ou valor incertos.

O termo provisão também tem sido usado no contexto de contas retificadoras, como depreciações acumuladas, desvalorização de ativos e ajustes de valores a receber. Esses ajustes aos valores contábeis de ativos não são abordados nesta NPC.

iii. Provisões derivadas de apropriações por competência são passivos por mercadorias ou serviços que foram recebidos ou fornecidos, mas que não foram faturados ou acordados formalmente com o fornecedor, incluindo montantes devidos a empregados (por exemplo, os montantes relativos à provisão para férias), os devidos pela atualização de obrigações na data do balanço, entre outros. Embora às vezes seja necessário estimar o valor ou o tempo das provisões derivadas de apropriações por

competência, o que poderia assemelhar-se conceitualmente a uma provisão, a diferença básica está no fato de que as provisões derivadas de apropriações por competência são obrigações já existentes, registradas no período de competência, sendo muito menor o grau de incerteza que as envolve.

[...]

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

[...]

Ocorre que os conceitos de provisão e obrigação legal podem se tocar e se confundir em determinadas circunstâncias. O próprio Pronunciamento acima referido cogita desta possibilidade ao assim estabelecer, também no Anexo I:

Provisões

10. Uma provisão deve ser reconhecida quando:

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

Se qualquer uma dessas condições não for atendida, a provisão não deve ser reconhecida. É importante notar, por outro lado, a diferença existente entre provisões e outros passivos e contingências passivas, conforme os itens 7, 8 e os exemplos no Anexo II a esta NPC, notadamente aqueles incluídos no item 4.

No presente caso, as decisões judiciais favoráveis à contribuinte afetam não só o direito do Fisco de exigir o crédito tributário, mas também suspendem a obrigação legal da contribuinte de pagá-lo. Há não só incerteza quanto ao seu recebimento por parte do Fisco, como também em relação ao seu pagamento por parte da contribuinte. Daí a possibilidade, como citado no voto do I. Conselheiro Marcos Shigueo Takata, de reversão deste passivo ao final do litígio judicial, prática comum no âmbito das provisões. Caso se tratasse de uma obrigação legal, líquida e certa, a decisão judicial final favorável ao contribuinte ensejaria o reconhecimento de uma receita por insubsistência passiva, semelhante a um perdão de dívida, e não mera reversão de provisão.

Quanto ao referido item 4 do Anexo II do Pronunciamento IBRACON NPC nº 22, não se vislumbra, ali, um reconhecimento explícito de que tributos com exigibilidade suspensa por decisão judicial seriam qualificados como obrigação legal e não como provisão. Veja-se:

ANEXO II

EXEMPLOS DE TRATAMENTO A SER DADO ENVOLVENDO CONTINGÊNCIAS ATIVAS E CONTINGÊNCIAS PASSIVAS

O objetivo deste anexo é auxiliar no entendimento da NPC sobre Provisões, contingências ativas e contingências passivas e deve ser lido no contexto completo da NPC, não devendo ser considerado isoladamente.

[...]

4. Tributos

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

de apropriações por competência. Trata-se de uma obrigação legal e não de uma provisão ou de uma contingência passiva, considerando os conceitos da NPC.

Em uma etapa posterior, o advogado comunica que a ação foi julgada procedente em determinada instância. Mesmo que haja uma tendência de ganho, e ainda que o advogado julgue como provável o ganho de causa em definitivo, pelo fato de que ainda cabe recurso por parte do credor (a União), a situação não é ainda considerada praticamente certa, e, portanto, o ganho não deve ser registrado. É de se ressaltar que a situação avaliada é de uma contingência ativa, e não de uma contingência passiva a ser revertida, pois o passivo, como dito no item anterior, é uma obrigação legal e não uma provisão ou uma contingência passiva.

[...]

c. Ao obter decisão final favorável sobre um ganho contingente, a entidade deverá observar o momento adequado para o seu reconhecimento contábil. Não havendo mais possibilidades de recursos da parte contrária, o risco da não-realização do ganho contingente é considerado "remoto", e, portanto, a entidade deve reconhecer contabilmente o ganho quando a decisão judicial final produzir seus efeitos, o que ocorre, normalmente, após a publicação no Diário Oficial.

Isso significa dizer que, a partir desse momento, o ganho deixará de ser contingente e se tornará um direito da entidade. Antes do registro do ganho contingente, porém, e periodicamente após seu registro, a administração da entidade deve avaliar a capacidade de recuperação do ativo, uma vez que a parte contrária pode tornar-se incapaz de honrar esse compromisso, ou pode ser que sua utilização futura seja incerta.

No primeiro contexto, abordado no item "a", observa-se que, embora proposta uma ação judicial, nada se fala da existência de decisão hábil a suspender a exigibilidade do crédito tributário. O mesmo ocorre na sequência do desenvolvimento do exemplo, no qual a análise tem em conta, apenas, decisões judiciais ainda não definitivas, sem qualquer referência acerca da eficácia imediata destes atos judiciais.

Em tais condições, não há dúvida que o tributo devido representa uma obrigação legal da contribuinte, passível de exigência a partir de seu vencimento, e que pode vir a constituir um ganho futuro, caso haja certeza suficiente do sucesso da interessada na ação judicial proposta. Aqui, porém, a incerteza está presente ante a existência de decisões judiciais hábeis a suspender a exigibilidade do crédito tributário, impedindo, por prazo indeterminado, que o Fisco receba ou possa executar o direito que decorreria do fato gerador praticado.

Oportuno transcrever, neste ponto, doutrina invocada na decisão recorrida, extraída do *Manual de Contabilidade Societária, da FIPECAFI, ed. Atlas, 2010, cap. 19 (Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes)*, p.p. 339/341. Os autores dessa obra, manifestando-se precisamente sobre o exemplo 4-a do Anexo II da NPC 22 do Ibracôn, consignam que:

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

Isto porque, na introdução do tema, os autores comparam o Pronunciamento IBRACON NPC nº 22 com o entendimento expresso pelo IASB e assim concluem:

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

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

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

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

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

Ainda nas definições, há o conceito de provisão:

“(ii) Uma provisão é um passivo de prazo ou valor incertos.”

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

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

Nestes termos, portanto, obrigação legal não é um conceito excludente de provisão. É possível que uma obrigação legal represente uma provisão, caso seja incerto, como no presente caso, o prazo para seu pagamento. Logo, o fato de a doutrina mencionada afirmar que *compete à administração da companhia avaliar a situação na qual está inserida e fazer refletir da melhor forma essa avaliação em suas demonstrações* é irrelevante para alterar a natureza atribuída ao passivo aqui em debate.

Acrescente-se, ainda, a conclusão do outro texto doutrinário citado na decisão recorrida, elaborado por Ricardo Mariz de Oliveira (“O Alcance e o Sentido Sistemático da Indedutibilidade dos Depósitos de Tributos em Processos Fiscais – A Dedutibilidade dos Depósitos em Processos de Consignação em Pagamento”, in *Direito Tributário Atual*-volume 12 IBDT-USP e da *Resenha Tributária*, 1995):

[...]

E nenhuma lógica existe na atitude do contribuinte, de dizer que não deve o tributo quando vierem lhe cobrar, mas dizer na contabilidade que o deve, assim como na declaração de rendimentos para deduzi-lo fiscalmente. Num primeiro momento ele opõe ao fisco suas razões para não reconhecer o débito, e num momento seguinte, que deveria ser conseqüente, ele, inconseqüentemente, opõe ao fisco o direito de deduzir o tributo, que só existe se este for devido.

[...]

Assim, se o contribuinte não reconhece o débito não deve registrá-lo pura e simplesmente como uma despesa a pagar, como o faria em circunstâncias normais. O que ele deve fazer é registrar o risco em reserva ou provisão, que é indedutível.

[...]

O essencial, portanto, dentro dos preceitos relativos ao chamado “regime de competência”, é que a dúvida lançada sobre o débito redunde em reserva ou provisão indedutível, e não em conta de despesa devida e a pagar, correspondente à despesa fiscalmente dedutível.

A suspensão da exigibilidade, como dito, é suficiente para retirar a certeza desta despesa e caracterizar sua contrapartida como uma provisão, de modo a torná-la indedutível no âmbito da apuração da CSLL. Em tais condições, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em decisão unânime e posterior ao Acórdão nº 1401-00.058, posicionou-se contrariamente à pretensão de contribuinte autuada, consoante expresso na ementa do Acórdão nº 9101-00.592:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Exercício: 1998, 1999, 2000

Ementa: CSLL. 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 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.

Do voto condutor do I. Conselheiro Claudemir R. Malaquias extrai-se:

*O entendimento que tem se firmado neste Conselho é de que **os tributos que estejam com sua exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, devem ser provisionados contabilmente, não se confundindo, portanto, com o registro de despesas incorridas.** Os tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por uma das hipóteses previstas no citado art. 151 devem ser contabilizados pelo regime de caixa, ou seja, considerados como despesa somente por ocasião de seu efetivo pagamento. Enquanto provisão, está vedada a sua dedução na apuração da base de cálculo de qualquer tributo, devendo, portanto, neste caso, serem integralmente adicionadas à base de cálculo da CSLL. Afinal, este é o disciplinamento previsto no art. 41, § 1º da Lei nº 8.981/95 e no art. 13, inciso I da Lei nº 9.249/95.*

Este posicionamento foi muito bem apresentado no voto condutor do acórdão recorrido, da lavra do ilustre Conselheiro Paulo Roberto Cortês, a quem peço vênia para sua transcrição:

"(..)

Entretanto, ao que pese o argumento despendido pela contribuinte, entendo que o mesmo não tem como prosperar, até porque, se a mesma entendesse que o crédito tributário questionado judicialmente era devido, não teria se aventurado a uma demanda judicial morosa e infrutífera. Se o fez, é porque entendia que as leis que instituíram ou majoraram as obrigações questionadas, traziam em seu bojo flagrantes ilegalidades e inconstitucionalidades, e sendo assim, não há o que se falar em contas a pagar, até porque, tal obrigação nasce de modo incondicional, ao passo que as características dos tributos com exigibilidade suspensa, são obrigações fiscais condicionadas à exigência futura e incerta.

Portanto, por configurar uma situação de solução indefinida a data do encerramento do ano-calendário a que se refere, dependente de eventos futuros que poderão ou não ocorrer, subsume-se a uma situação de contingência que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, ou seja, à época do balanço, tal ganho ou perda é apenas potencial, não representando, evidentemente, uma obrigação incondicional.

(...)

Logo, decorre daí a necessidade da formação da provisão para o registro contábil dos tributos com exigibilidade suspensa em função de sua contingência passiva em exercício futuro, cujos, valores, apropriados como despesa no ano-calendário, devem ser adicionados ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real, bem como para a determinação da base de cálculo da CSLL, por força do disposto no art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95.

*Nesta linha de argumentação, deve-se asseverar ainda que não encontra guarida no melhor direito a alegação da recorrente (fls. 369) no sentido de que a indedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa aplicar-se-ia, exclusivamente, à determinação do lucro real, base de cálculo do IRPJ, e não à CSLL. Com efeito, pelo disposto no art. 13, inciso I da Lei nº 9.249/95, para fins de apuração do lucro real **e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro** restou vedada a dedução de quaisquer provisões. Nestas estão incluídas aquelas constituídas em função de tributo com exigibilidade suspensa, excetuando-se apenas as provisões para pagamento de férias e décimo-terceiro*

salário e as provisões técnicas exigidas pela legislação especial de determinadas instituições.

Da análise efetuada, conclui-se com o mesmo entendimento do acórdão recorrido que decidiu pela impossibilidade de ser deduzida da base de cálculo da CSLL a parcela relativa às contribuições para o PIS objeto de questionamento judicial e com exigibilidade suspensa. A dedutibilidade de tais rubricas somente ocorrerá por ocasião de decisão final da justiça, desfavorável à pessoa jurídica.

Irrelevante, assim, discutir a aplicabilidade da Deliberação CVM nº 489/2005 à contribuinte, no período atuado, bem como outros acórdãos administrativos anteriores ao posicionamento da CSRF.

Nestes termos, resta evidente que a provisão não se caracteriza, apenas, pelas impossibilidade de sua exata mensuração, mas também pela incerteza quanto ao prazo para seu pagamento. Por certo a obrigação tributária existe, senão a suspensão de sua exigibilidade seria inócua, mas a incerteza quanto ao seu pagamento é aspecto suficiente para caracterizá-la como provisão.

Assim, resta demonstrada a aplicabilidade do art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95, o que dispensa qualquer análise quanto à extensão, à CSLL, do art. 41 da Lei nº 8.981/95, com fundamento no art. 57 da mesma Lei.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Esta Conselheira divergiu do I. Relator para também rejeitar o paradigma nº 1401-000.058 e, assim, negar conhecimento ao recurso especial da Contribuinte, reiterando aqui o entendimento assim expresso em declaração de voto no Acórdão nº 9101-005.859:

Esta Conselheira divergiu da I. Relatora para conhecer do recurso especial em menor extensão, negando conhecimento, também, ao item “d” do recurso especial da Contribuinte.

O recurso especial da Contribuinte foi admitido acerca das matérias assim sintetizadas no despacho de e-fls. 2490/2511:

c) Das despesas deduzidas a título de tributos com exigibilidade suspensa do lucro real e da base de cálculo da CSLL;

d) Inexistência de previsão legal para a adição dos tributos com exigibilidade suspensa na base de cálculo da CSLL;

e) Das despesas deduzidas a título de juros incidentes sobre os tributos com exigibilidade suspensa do lucro real e da base de cálculo da CSLL;

[...]

g) Da impossibilidade de cumulação da multa isolada com multa de ofício;

[...]

i) Da inaplicabilidade da multa isolada em razão do encerramento do ano-base quando da lavratura dos autos de infração.

Quanto aos itens “e”, “g” e “i”, este Colegiado concluiu, de forma unânime, que o recurso especial deveria ser conhecido. Com referência ao item “c”, o recurso especial foi originalmente admitido em face dos paradigmas nº 108-09.660 e 1401-00.058 porque o primeiro representaria divergência jurisprudencial quanto à dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa na base de cálculo do IRPJ, e o segundo na base de cálculo da CSLL. Esta divergência acerca da repercussão na base de cálculo da CSLL foi duplicada no item “d”, mas com base no mesmo paradigma anterior (Acórdão nº 1401-00.058).

Este Colegiado reformou a admissibilidade do recurso especial acerca da repercussão da matéria na base de cálculo do IRPJ porque o paradigma tratava de contexto fático e jurídico distinto, vez que a interpretação do art. 41 da Lei nº 8.981/95, que veda a dedução de tributos com exigibilidade suspensa no lucro real, seria diferenciada no ano-calendário 2001 relativamente aos tributos discutidos em ação judicial favorecida com liminar em medida cautelar, somente erigida a hipótese de suspensão da exigibilidade de crédito tributário com a alteração veiculada pela Lei Complementar nº 104/2001, que incluiu o inciso V no art. 151 do CTN. Assim, o paradigma nº 108-09.660 não afastou a vedação prevista no art. 41 da Lei nº 8.981/95, mas sim desqualificou a hipótese ali sob análise como caracterizadora de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, circunstância inaplicável ao presente caso, que tem por referência ocorrências do ano-calendário 2008, já sob vigência da Lei Complementar nº 104/2001.

A maioria do Colegiado, porém, entendeu que o paradigma nº 1401-00.058 caracterizaria dissídio jurisprudencial acerca da indedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa na base de cálculo da CSLL, rejeitando a objeção assim posta pela PGFN em contrarrazões:

Entretanto, cumpre salientar que o acórdão nº 1401-00.058, apesar de ter sido afastada a exigência de CSLL decorrente da não adição do montante de tributos com exigibilidade suspensa, o contribuinte expressamente renunciou ao direito ao qual se fundava a ação, com a consequente desistência total da lide, em razão da adesão a parcelamento.

Os embargos de declaração opostos à época pela Fazenda sequer foram conhecidos, em face da renúncia ao direito nos limites do processo.

Em face da renúncia ao direito, restou impossível a interposição de recurso especial pela União, no que toca à indedutibilidade de tributos/contribuições com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

No entanto, salienta-se que havia enorme chance de êxito em eventual recurso especial, caso interposto pela União, tendo em vista a jurisprudência firmada na Primeira Turma da Câmara Superior pela indedutibilidade na base de cálculo da CSLL de tributos/contribuições com exigibilidade suspensa (Nesse sentido, acórdãos nº 9101-00.592, 9101-001.512).

Assim, requer o não conhecimento do recurso especial, nos pontos amparados no paradigma invocado, nº 1401-00.058, posto que amparado em decisão sobre a qual o sujeito passivo renunciou aos direitos em que se fundava a ação.

De fato, na forma do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF/2015 - e alterado pela Portaria nº 39/2016, *não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente* (art. 167, §15). E, no caso, a PGFN havia oposto embargos de declaração contra o paradigma nº 1401-00.058, os quais deixaram de ser apreciados no Acórdão nº 1103-001.038 sob o entendimento de que a *renúncia da contribuinte ao direito em que se funda a lide, perdem objeto os embargos declaratórios opostos pela Fazenda*.

Do voto condutor do ex-Conselheiro Marcos Takata extrai-se:

Porém, consta nos autos petição, de fls. 328 a 330, com protocolo no CARF datado de 23/12/13, em que a contribuinte comunica sua adesão à anistia da Lei 11.941/09, reaberta pela Lei 12.865/13. Em razão disso ou para isso, postula a desistência total da discussão no presente feito, com “renúncia aos argumentos de direito sobre o qual se funda a referida ação, inclusive recursos interpostos”.

A bem ver, não é caso de postulação de desistência. São direitos potestativos da parte a desistência do recurso e a renúncia a direito discutido em lide, com as consequências que a desistência e a renúncia provocam.

Conquanto o recurso voluntário já tenha sido julgado, o feito administrativo não se encerrou. Tanto que há os embargos declaratórios opostos pela PFN, além da plausibilidade de interposição de recurso especial no seguimento do processo. Daí a contribuinte ter falado em desistência “da discussão”.

O que há aqui é a renúncia ao direito, com consequente desistência total da discussão da lide. Renúncia ao direito nos limites da lide (“renúncia aos argumentos de direito sobre o qual se funda” a lide).

Ainda que não seja necessário à fixação do alcance da renúncia ao direito com consequente desistência de discussão da lide, observa-se na petição que a contribuinte destaca que pretende aderir “ao programa para pagamento total do débito em discussão nos autos do processo administrativo” (grifamos).

Os presentes embargos perdem seu objeto.

O caso, portanto, não é de provimento aos embargos, e nem mesmo de conhecimento deles (juízo de admissibilidade), em face da renúncia ao direito nos limites do processo.

Note-se a cogitação, nesse voto, de provimento dos embargos, conduta que melhor se alinharia à evolução do entendimento acerca da repercussão dos efeitos da desistência ao processo administrativo pelo sujeito passivo, na forma consolidada no mesmo Anexo II do RICARF/2015:

Art. 78. Em qualquer fase processual o recorrente poderá desistir do recurso em tramitação.

§ 1º A desistência será manifestada em petição ou a termo nos autos do processo.

§ 2º O pedido de parcelamento, a confissão irretratável de dívida, a extinção sem ressalva do débito, por qualquer de suas modalidades, ou a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial com o mesmo objeto, importa a desistência do recurso.

§ 3º No caso de desistência, pedido de parcelamento, confissão irretratável de dívida e de extinção sem ressalva de débito, estará configurada renúncia ao direito sobre o qual se funda o recurso interposto pelo sujeito passivo, inclusive na hipótese de já ter ocorrido decisão favorável ao recorrente.

§ 4º Havendo desistência parcial do sujeito passivo e, ao mesmo tempo, decisão favorável a ele, total ou parcial, com recurso pendente de julgamento, os autos deverão ser encaminhados à unidade de origem para que, depois de apartados, se for o caso, retornem ao CARF para seguimento dos trâmites processuais.

§ 5º Se a desistência do sujeito passivo for total, ainda que haja decisão favorável a ele com recurso pendente de julgamento, os autos deverão ser encaminhados à unidade de origem para procedimentos de cobrança, tornando-se insubsistentes todas as decisões que lhe forem favoráveis.
(negrejou-se)

Em outras palavras, se o direito de defesa da Fazenda Nacional não fosse obstado com o não conhecimento dos embargos de declaração por ela opostos, ela teria do direito de interpor recurso especial contra a decisão que lhe foi contrária naqueles autos - e que aqui é invocada por outro sujeito passivo como paradigma de divergência - para pretender sua desconstituição e, até mesmo, ver declarada sua insubsistência em razão da desistência noticiada.

Neste contexto, o não conhecimento dos embargos de declaração consignado no Acórdão nº 1103-001.038 tem o efeito transversal de reformar o paradigma para fins de caracterização do dissídio jurisprudencial, inclusive porque, mediante a análise nele expressa é dado conhecimento a qualquer outro interessado que a decisão desfavorável à Fazenda Nacional consignada no acórdão ali embargado tornou-se insubsistente em razão de desistência do processo pelo sujeito passivo por ela beneficiado.

Assim, considerando que o Acórdão nº 1103-001.038 foi publicado no sítio do CARF em 14/08/2014, antes da interposição do recurso especial pela Contribuinte, em 02/07/2019, e já na presença da vedação incluída no art. 67, §15 do Anexo II do RICARF/2015 pela Portaria MF nº 39/2016, conclui-se que o paradigma nº 1401-00.058 deve ser rejeitado, do que decorre o não conhecimento integral do item “c” do recurso especial da Contribuinte, bem como do item “d”, ou seja, para além de ser afastada a discussão acerca da indedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa no âmbito do IRPJ, também é afastada a discussão deste aspecto na base de cálculo da CSLL.

Estas as razões, portanto, para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da Contribuinte em menor extensão, apenas quanto à repercussão dos juros sobre tributos com exigibilidade suspensa na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, e quanto às exigências de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas. No mérito, em linha com o voto da I. Relatora, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte nas duas matérias, assim como na matéria em que esta Conselheira restou vencida no conhecimento.

Assim, tendo o I. Relator também rejeitado o segundo paradigma admitido para seguimento do recurso especial, a exclusão do primeiro paradigma pelas razões acima expostas resulta no NÃO CONHECIMENTO do recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa