



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

Processo nº 16327.000709/2007-47
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1103-000.822 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de março de 2013
Matéria IRPJ e CSLL - Glosa de despesas de juros sobre tributos com exigibilidade suspensa.
Recorrente BANCO J. P. MORGAN S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

Ementa:. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSÃO POR FORÇA DE MEDIDA JUDICIAL. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS.

Os tributos cuja exigibilidade estiver suspensa por força judicial são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, tendo nítido caráter de provisão. A dedutibilidade somente ocorrerá após decisão judicial final, desfavorável à pessoa jurídica. Precedentes da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (acórdãos nº 9101-001.512, de 20/11/12, e nº 9101-00.592, de 18/5/10).

JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSÃO POR FORÇA DE MEDIDAS JUDICIAIS.

São também indedutíveis os acréscimos de juros feitos às provisões contábeis de tributos com exigibilidade suspensa. Sendo acessórios, seguem o tratamento conferido ao principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em NEGAR provimento ao recurso pelo voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Marcos Shigueo Takata (relator) e Sérgio Luiz Bezerra Presta. O Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva acompanhou a divergência pelas conclusões. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro. Apresentará declaração de voto o Conselheiro Sérgio Luiz Bezerra Presta. Ausentes os Conselheiros Mário Sérgio Fernandes Barroso e Hugo Correia Sotero.

(assinado digitalmente)
Aloysio José Percínio da Silva - Presidente.

(assinado digitalmente)
Marcos Shigueo Takata - Relator.

(assinado digitalmente)
Eduardo Martins Neiva Monteiro

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcos Shigueo Takata, Eduardo Martins Neiva Monteiro, Sérgio Luiz Bezerra Presta e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório

DO LANÇAMENTO

Trata-se de autos de infração de IRPJ e CSL, referentes aos anos-calendário de 2002, cujos instrumentos específicos se encontram às fls. 127 a 137, que reduziu o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSL.

A empresa é pessoa jurídica de direito privado e tem por objeto social a prática de operações bancárias, inclusive de câmbio, de acordo com a legislação específica.

A recorrente foi intimada, através do termo juntado à fl. 3, a apresentar cópia do LALUR e demonstrativos das bases de cálculo da CSL dos anos-calendário de 2000 a 2004. Após requerimento e concessão de dilação de prazo, apresentou esclarecimentos de fls. 7 a 90, anexando a documentação solicitada.

Reintimada através do termo de fls. 91 e 92, apresentou esclarecimentos de fls. 95 a 100. E, novamente intimada à fl. 107, apresentou documentações de fls. 110 a 126.

A autoridade fiscalizadora glosou as despesas com juros de tributos e contribuições que se encontram com exigibilidade suspensa.

Outrossim, procedeu ao ajuste da base de cálculo do imposto de renda e da CSL, e lavrou autos de infração. Retificou o prejuízo fiscal declarado de R\$ 855.593.104,21 para 789.941.661,37, e a base negativa declarada de R\$ 877.042.504,18 para R\$ 811.391.061,34.

Tendo em vista o fato de que a recorrente permaneceu em prejuízo fiscal e base negativa de CSL, não houve aplicação de multa.

DA IMPUGNAÇÃO

Irresignada, a recorrente, apresentou impugnação em 11/06/2007, de fls. 141 a 154, em que aduz, em síntese, o que segue.

Afirmou ser incorreta a atitude da fiscalização em reduzir seu prejuízo fiscal e sua base de cálculo negativa e, ainda, eivado de ilegalidade o lançamento efetuado.

Isso porque as despesas em questão não se trata de meras provisões, como fez afirmar a autoridade fiscal nos autos de infração. Trata-se, em verdade, de despesas com juros calculados pela taxa Selic sobre tributos e contribuições com a exigibilidade suspensa. Deve, portanto, ser observado o disposto no art. 41, § 1º, da Lei 8.981/95.

Alegou que o dispositivo acima citado foi expresso em permitir a dedução de despesas de juros referentes a tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, conforme ocorrido no presente caso, em contraposição ao que anteriormente previsto pelo art. 8º da Lei 8.541/92, revogado pelo advento da Lei 8.981/95. Sendo assim, perfeitamente legítimo o procedimento utilizado tendo em vista o fato de não haver disposição legal em contrário.

Asseverou que os juros relativos a tributos e contribuições com exigibilidade suspensa são caracterizados como despesas incorridas, não como provisões, como afirmou a autoridade fiscal nos autos de infração. Apresentou doutrina no mesmo sentido e julgado proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – Acórdão CSRF/01-02.637.

Demonstrou entendimento de que a suspensão da exigibilidade do crédito não retira os atributos de certeza e liquidez. Ademais, o pagamento não é condição necessária ao surgimento da despesa incorrida, conforme entendimento da própria Receita Federal.

Alegou que a despesa com juros de tributos ocorre de forma certa e determinada, mesmo que seu pagamento se protraia até o momento da solução da causa suspensiva. Assim, deve ser registrada pelo contribuinte pelo regime de competência, ainda que seu efetivo pagamento ocorra em momento posterior.

Ainda que as argumentações acima relatadas já sejam suficientes para a anulação da autuação, acrescentou ser ilegal a lavratura do auto de infração sob a ótica dos arts. 52 da Lei 9.069/95 e 142 do CTN. A autoridade fiscal deveria ter identificado a ocorrência do fato tributário em consonância com a norma geral e abstrata e, em seguida, ter expedido norma individual e concreta documentando a incidência tributária através do lançamento.

Por fim, aduziu pela ilegalidade da aplicação da taxa Selic por incompatibilidade entre o seu conceito, de apuração de juros remuneratórios, com o conceito de juros moratórios, que têm o escopo exclusivamente de indenizar o credor pelo pagamento realizado em mora. Violados, portanto, os princípios da estrita legalidade em matéria tributária, da indelegabilidade de competência e da segurança jurídica, além da disposição do art. 161, § 1º, do CTN.

Pelo exposto, requereu a improcedência dos autos de infração com anulação do ajuste na determinação do Lucro Real e da base de cálculo da CSL no ano-calendário de 2002. Protestou por todos os meios de prova em direito admitidos.

DA DECISÃO DA DRJ

Em 5/08/2009, acordaram os julgadores da 10ª Turma da DRJ de São Paulo I, por unanimidade de votos, considerar procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário exigido, sob os fundamentos que seguem.

A decisão apontou argumento de que a dedução de tributo com a exigibilidade suspensa é permitida somente após cessada a referida suspensão, “se e quando implementados os pressupostos materiais que tenham tornado incondicional a exigência do tributo questionado”. De sorte que, enquanto não ocorrida a cessação, os valores reduzidos na apuração do lucro contábil conforme o regime de competência devem ser adicionados ao lucro real da pessoa jurídica.

No tocante à CSL, observou as previsões do art. 2º, § 1º, “c”, “3” e “6”, da Lei 7.689/88, com redação dada pelo art. 2º da Lei 8.034/90 e do art. 13, I, da Lei 9.249/95. Concluindo que, via de regra, provisões não podem ser deduzidas da base de cálculo, não somente do IRPJ, como também da CSL.

Quanto aos juros incidentes sobre os tributos e contribuições cuja exigibilidade está suspensa, que é a matéria objetivada nas autuações, entendeu-se que também não podem ser deduzidos. Isso porque os juros são acessórios da obrigação tributária principal, devendo seguir a mesma sorte dessa, não podendo ser deduzidos das bases de cálculo do IRPJ e CSL.

Sobre a alegação da recorrente de violação do art. 52 da Lei 9.069/95, foi observado que a referida lei apenas estabelece as regras e condições do Plano Real, de sorte que é específica para correção monetária, não sendo aplicável para os juros sobre tributos ora discutidos.

Afirmou que não houve apuração de crédito tributário e, conseqüentemente, não houve aplicação de taxa Selic, sendo alheia ao processo a alegação da recorrente a esse respeito.

No âmbito do processo administrativo fiscal, o protesto genérico pela produção de provas não está de acordo com a previsão do art. 16, §§ 4º e 5º, do Decreto 70.235/72, que prevê exclusivamente a impugnação como momento processual correto para apresentação de provas. Possíveis provas posteriores devem ser requeridas à autoridade julgadora e são sujeitas a sua aprovação.

O mero protesto genérico, por fim, não foi motivo suficiente para realização de diligência ou perícia para nova análise dos documentos que nortearam a ação fiscal, sendo, portanto, indeferido.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário de fls. 198 a 222, em 3/11/2009, alegando, em síntese, o que segue.

Reiterou a preliminar de nulidade acusada na peça inaugural.

Veiculou a distinção entre a natureza do tributo com exigibilidade suspensa, e a dos juros de mora devidos pelo não pagamento daquele. E que, por haver essa distinção, o legislador previu tratamentos distintos a cada um deles.

Aos tributos com exigibilidade suspensa há a previsão para sua dedutibilidade pelo regime de caixa. Aos juros de mora, que não são tributos, não há a restrição da dedução de tais despesas, conforme o regime de competência, e ao princípio contábil do emparelhamento entre despesas e receitas.

Teceu considerações sobre a alteração legislativa, partindo dos arts. 7º e 8º, da Lei 8.541/92, passando ao art. 284 do RIR/94, que reproduziu quase que integralmente o disposto no art. 8º retro mencionado. Isso para dizer que, até 31/12/1994, o contribuinte estava impedido por regra expressa de deduzir tributos e contribuições com exigibilidade suspensa. Assim, esses valores deveriam ser deduzidos apenas quando pagos, de acordo com o regime de caixa, estendendo esse regime para multas, juros e outros encargos com exigibilidade suspensa.

Entretanto, após a revogação, ainda que tácita, dos arts. 7º e 8º, da Lei 8.541/92, a regra geral prevista no art. 41 da Lei 8.981/95 é de que todos os tributos e contribuições são dedutíveis de acordo com o regime de competência. Citou o § 1º do referido artigo, que dispõe sobre a exceção à regra geral, de que a dedutibilidade de tributos e contribuições com a exigibilidade suspensa poderão ser deduzidos quando efetivamente pagos, ou seja, pelo regime de caixa.

Assim, demonstrou que a lei – interpretada de forma restritiva quando se trata de exceção para não torná-la regra geral – definiu o regime de caixa como exceção, e não mencionou os juros de mora, sujeitando-os, dessa forma, à regra geral, devendo ser deduzidos de acordo com o regime de competência.

Acrescentou que no mesmo sentido estão o art. 20 da IN 11/96 e o RIR/99.

Apresentou julgados proferidos pelas 7ª e 1ª Câmaras do 1º Conselho de Contribuintes, nos acórdãos 107-06.896, de 4/12/2002, 107-09.534, de 12/11/2008, 107-04.627 e 101-94.821, de 27/1/2005, colacionando excertos dos votos dos relatores com os mesmos entendimentos utilizados em seu recurso voluntário.

Sobre a previsão do RIR/99 acerca dos juros de mora, apontou seus arts. 374 e 953, § 3º, estabelecendo, respectivamente, que juros pagos ou incorridos são dedutíveis como custo ou despesa operacional, e que são devidos mesmo se a cobrança do tributo estiver suspensa. Essa seria a razão pela qual os juros de mora devem ser considerados como despesa dedutível, e não como mera provisão, mesmo que sem decisão judicial definitiva, conforme constou na decisão recorrida.

Afirmou, ainda, que não há nenhuma previsão legal expressa para a CSL que proíba a dedutibilidade das despesas referentes aos juros de mora sobre a exigibilidade suspensa. E claramente descabida a exigência sobre a CSL tendo em vista que tanto a Lei 8.541/92 quanto a Lei 8.981/95 não fazem menção à contribuição. A legislação citada pela autoridade fiscal, art. 13 da Lei 9.249/95, prevê expressamente a CSL, mas não é aplicável ao caso em análise.

Processo nº 16327.000709/2007-47
Acórdão n.º **1103-000.822**

S1-C1T3
Fl. 258

Por todo o exposto, requereu a anulação dos autos de infração por contrariar a legislação tributária, o entendimento da melhor doutrina e da jurisprudência, e o arquivamento do processo administrativo.

É o relatório.

CÓPIA

Voto Vencido

Conselheiro Marcos Shigueo Takata, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade (fls. 195, 198, 223 a 226 e 234 a 236). Dele, pois, conheço.

Como se viu do relatório, os limites objetivos da lide se fixam na questão da dedutibilidade ou não de juros incorridos sobre despesas com tributos com exigibilidade suspensa.

Ainda quantos aos limites objetivos da lide, os motivos da glosa das despesas em questão são:

- a sua configuração de despesas de provisões;

- a aplicabilidade da regra de indedutibilidade de despesas com tributos com exigibilidade suspensa (que é textual para a determinação do lucro real) para as despesas dos juros incorridos sobre tais tributos, seja para fins de determinação do lucro real, como para a da base de cálculo da CSL.

Princípio com o exame do que sejam provisões.

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

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

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

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

Imagine-se, ainda, que a ação tenha transitado em julgado, mas não tenha sido liquidada a sentença, sobre o que ainda se controverte. Para o empregador a obrigação é certa, mas ilíquida: o passivo registrado tem caráter de provisão e sua contrapartida é uma despesa indedutível. Só com a liquidação da sentença transitada em julgado ter-se-á uma obrigação líquida e certa, e, pois, sua contrapartida representará uma despesa dedutível, ou

excluível do lucro líquido, caso não represente despesa “adicional” (exclusão do valor adicionado anteriormente, pela transformação da provisão em contas a pagar).

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

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

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

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

Tenho para mim ser muito claro que o fato de se ingressar com ação judicial contra certa lei tributária ou contra a legalidade de uma obrigação tributária, mesmo que esta se encontra com sua exigibilidade suspensa, não transforma o passivo representativo de obrigação líquida e certa (contas a pagar), em obrigação incerta ou certa mas ilíquida (provisão).

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

Uma vez traduzido *juridicamente* o caráter de provisão, e acentuada a presunção de legitimidade e de constitucionalidade do ato legal (a lei, cuja incidência irradia, *ipso facto*, o nascimento da obrigação tributária), torna-se fácil ver o acerto do que dispõe o item 4 do Anexo II do Pronunciamento IBRACON NPC nº 22, aprovado pela Deliberação CVM 489/05 - vigente até o advento da Deliberação CVM 594/09.

O item 4 do Anexo II do Pronunciamento IBRACON NPC nº 22, ao versar sobre o passivo de tributos, deixa claro que a obrigação tributária é uma obrigação legal e que deve figurar como tal até o desfecho final da causa. O fato de a ação intentada pelo contribuinte ser julgada procedente em determinada instância não permite que a obrigação legal deixe de ser registrada como tal. E o fato de a Deliberação CVM 489/05 ter sido revogada pela Deliberação CVM 594/09 não afeta o entendimento exposto, a meu ver, na medida em que se interprete em seus devidos termos, e no contexto elaborado, o Pronunciamento Técnico CPC 25 – já no

âmbito da incorporação das normas internacionais de contabilidade (no caso, a IAS 37 emanada pelo IASB) pelo direito contábil brasileiro (Leis 11.638/07 e 11.941/09).

A crítica e a discussão que rodeiam o item 4.a do Anexo II da NPC 22 é decorrente da aplicação do conceito contábil da *primazia da essência sobre a forma*. O enfoque sob o conceito contábil *substance over form* leva a discussão e a crítica do referido item ou exemplo da NPC 22, pois a *aplicação daquele conceito* envolve a questão de *probabilidade*.

A questão da probabilidade implica *julgamentos*, os quais envolvem *subjetivismo*.

Não por menos, o Ofício-Circular CVM/SNC/SEP 1/06, em seu tópico 23.2, ao tratar do exemplo do item 4.a do Anexo II da NPC 22, acentuou: “A avaliação a respeito de obrigações tributárias é um exemplo de **exercício de julgamento** onde os limites são muito pequenos ou praticamente inexistentes.” (grifamos).

No mesmo sentido é que no *Manual de Contabilidade Societária – Aplicável a todas as sociedades*, da Fipecafi (São Paulo: Atlas, 2010, p. 343) é dito: “Ratificamos nossa posição de extremo zelo e devida prudência para essas situações aqui discutidas, mas reforçamos que a administração, em obediência ao conceito da **Essência sobre a Forma** deve retratar da melhor maneira sua posição patrimonial.” (grifos do original).

Quer dizer, a *crítica* que se pode fazer ao exemplo do item 4.a do Anexo II da NPC 22 *só se põe* pela aplicação do conceito contábil da primazia da essência sobre a forma, que, por sua vez, implica o exercício de *julgamentos*, com necessário *subjetivismo* (que se ampliou muito com a convergência com as normas internacionais de contabilidade).

E isso - necessário subjetivismo, por exercício de julgamentos – porque se coloca a questão da probabilidade, na aplicação do conceito contábil de *substance over form*.

Interessante notar que a NPC 22, embora revogada com a Deliberação CVM 594/09, já se colocava sob o viés da IAS 37 (norma internacional de contabilidade do IASB), e o sucessor Pronunciamento Técnico CPC 25, que foi aprovado por aquela deliberação e, é a “incorporação” da IAS 37, já sob o novo direito contábil brasileiro (cujas normas de hierarquia maior são as Leis 11.638/07 e 11.941/09, ao alterarem a Lei de S.A.).

Mais. Veja-se a que ponto se chega com o conceito contábil de *substance over form*, ao ser levado praticamente às últimas consequências, com a IAS 1 (que foi adaptada ao direito contábil brasileiro, com o Pronunciamento Técnico CPC 26): nela se prevê que, caso a aplicação de alguma norma provoque uma demonstração que não represente a essência econômica dos fatos, a entidade deve substituir a norma prevista pela que julgar mais fiel à essência econômica. É o esclarecimento de Pedro Lúcio Siqueira Farah e Bruno Meirelles Salotti em seu *IAS 1 – Apresentação de demonstrações financeiras (in Manual de Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS versus Normas Brasileiras*. Ernst & Young e Fipecafi. São Paulo: Atlas, 2009, p. 30), e acentuado também no citado *Manual de Contabilidade Societária – Aplicável a todas as sociedades*, da Fipecafi (p. 31).

A *objetividade* jurídica, porém, não deixa dúvida, pelas razões já expostas, que o item 4.a do Anexo II da NPC 22 se revela *plenamente acertado*. E, notadamente no direito tributário, predominam critérios *objetivos*.

O *subjetivismo* próprio da ciência contábil (por envolver julgamentos de probabilidade), na aplicação do *conceito contábil da primazia da essência sobre a forma*, não comporta acomodação na caracterização jurídica do passivo, e em especial referente subjetivismo não ganha abrigo no direito tributário brasileiro, diante da *objetividade jurídica existente*.

Na mesma linha de raciocínio exposta, igualmente enceta uma obrigação legal, assim, um “contas a pagar” do passivo, e não uma provisão, a obrigação tributária materializada (em sentido declaratório, pois a obrigação tributária nasce *ex vi legis*) por ato administrativo (lançamento), cuja legalidade em sentido amplo (do ato e, por consequência, da obrigação tributária declarada) seja discutida. Isso, em face da presunção de legitimidade e de legalidade dos atos administrativos. Somente com a solução definitiva reconhecendo-se a ilegalidade do lançamento, a obrigação deixa de desfrutar dos atributos de certeza e de liquidez – aliás, deixa de haver obrigação (ainda que parcialmente).

Não há dúvida, pois, que, sendo a exigência tributária uma obrigação legal, efeito de um fato jurídico que desfruta da presunção de constitucionalidade (lei) e da presunção de legitimidade (atos administrativos normativos ou individuais, como o lançamento tributário), ainda que tal exigência se encontre com sua exigibilidade suspensa, a obrigação legal não se transforma em provisão, mas permanece como um “contas a pagar” do passivo. Sua contrapartida, pois, nunca foi e nem terá sua natureza trasmudada para despesa de provisão: é despesa de obrigação legal.

Igualmente, *não são provisões* os juros incorridos sobre o passivo de tributos com exigibilidade suspensa. Conquanto os encargos moratórios dos tributos não se confundam com e não tenham a mesma natureza de tributos, aqueles também decorrem da exigência legal com a presunção de constitucionalidade e de legitimidade, com a presunção de certeza, e ausência de iliquidez. Por óbvio que os encargos moratórios dos tributos *decorrem* destes. Entretanto, deve-se tomar cuidado, como se verá adiante, para não se extrair daí *juízo* de que é aplicável *indistintamente* a regra do acessório seguir o principal.

Pois bem.

Segue disso tudo que o art. 13, I, da Lei 9.249/95 não se aplica ao caso vertente – regra geral que impede a dedução das despesas de provisões. Aliás, o referido dispositivo, ao excetuar da indedutibilidade as despesas de provisões para pagamento de férias de empregados e de 13º salário, comete errônea técnica, pois tais despesas não têm natureza de provisão; por isso mesmo as excetua da indedutibilidade – diz o óbvio em face do pressuposto eleito para a indedutibilidade, mas de forma equivocada (são dedutíveis simplesmente porque, a rigor, não se trata de provisões).

Por toda essa ordem de razões, rejeito o motivo e fundamento da pretensão fiscal da glosa das despesas, por serem estas contrapartida de provisões.

Ainda, de outra parte, a contrapartida do passivo de tributos com exigibilidade suspensa não se coloca *sob a incidência do art. 41, § 1º, da Lei 8.981/95*, para fins de CSL:

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2 de 21/08/2001

Autenticado digitalmente em 04/10/2013 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 27/11/2013 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 12/10/2013 por MARCOS SHIGUE O TAKATA, Assinado digitalmente em 04/10/2013 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 08/10/2013 por SERGIO LUIZ BEZERRA PRESTA

Impresso em 28/11/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

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

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

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

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

Notadamente a partir da Lei 8.541/92, a lei, *quando quis prescrever* certo tratamento para a determinação do lucro real e *também para a da base de cálculo da CSL, ela o fez expressamente*. Isso fica mais evidente na Lei 8.981/95 e nas leis posteriores.

Se o art. 41, § 1º, da Lei 8.981/95 fosse aplicável à CSL, sobre se fazer *tabula rasa* do art. 58 da mesma lei, seria forçoso se concluir, com identidade de razões, que, por ex., as normas sobre tributação do lucro em bases universais eram aplicáveis à CSL, mesmo sem o preceito contido no art. 21 da Medida Provisória 2.158/01 (pelo qual se passou a prever a tributação do lucro em bases universais para fins de CSL). Igualmente teria de se reconhecer que as regras dos arts. 32 e 33, do Decreto-lei 2.341/87¹, seriam aplicáveis à CSL mesmo sem ou antes do advento do art. 22 da Medida Provisória 2.158/01.

Prossigo.

Os encargos moratórios não possuem a mesma natureza dos tributos. Admitir-se isso para restrição de dedutibilidade de despesas seria aplicar analogia para exigência de tributos, o que encontra textual vedação no art. 108 do CTN.

Essa é uma das razões da dicção do art. 8º da Lei 8.541/92, ao prever expressamente a indedutibilidade das despesas de atualização monetária e de juros e outros encargos incorridos relativos a tributos com exigibilidade suspensa. Eis sua redação:

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

O art.33 desse decreto-lei é um complemento ao anterior, ao vedar a sucessora por incorporação, fusão ou cisão de compensar os prejuízos fiscais apurados pela sucedida. 12/10/2013 por MARCOS SHIGUE

Art. 8º. *Serão consideradas como redução indevida do lucro real, de conformidade com as disposições contidas no art. 6º, § 5º, alínea b, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, as importâncias contabilizadas como custo ou despesa, relativas a tributos ou contribuições, sua respectiva atualização monetária e as multas, juros e outros encargos, cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial em garantia.*

Bem verdade que a Selic embute uma parcela de variação monetária.

Nesse passo, registro que há outra justificativa e sentido para o art. 8ª da Lei 8.541/92 referenciar expressamente a atualização monetária assim como os juros.

A essa época, e igualmente ao tempo da Lei 8.981/95 em discussão, vigia a correção monetária do balanço. Com a introdução da correção monetária do balanço nos moldes do art. 185 da Lei de S.A., pelo Decreto-lei 1.598/77, as despesas de variação monetária reduziam o lucro inflacionário.

Após a extinção da correção monetária do balanço pelo art. 22 do Decreto-lei 2.287/86 (reintroduzido para o ano de 1986 pelo Decreto-lei 2.308/86), com a reintrodução geral da correção monetária do balanço pelo Decreto-lei 2.341/87, além das variações monetárias, as despesas financeiras passaram, com todo o sentido (porquanto o mais comum eram os passivos terem atualização monetária como juros, como os ativos monetários ou os bens do ativo circulante serem aplicados com variação monetária e juros), a reduzir a determinação do lucro inflacionário.

Logo, *era importante a lei especificar a variação monetária* como também os *juros* para fins de indedutibilidade na determinação do lucro real, pois do contrário poderia gerar o *efeito de redução do lucro inflacionário*. Daí haver todo o sentido de a Lei 8.541/92 prever as variações monetárias passivas e os juros relativos a tributos com exigibilidade suspensa como indedutíveis.

E, como disse, ao tempo da edição da Lei 8.981/95 *ainda vigia a correção monetária do balanço* (que, como se sabe, foi extinta com a Lei 9.249/95 – não por menos a mesma lei ao instituir o incentivo de dedução de juros sobre o capital próprio, previu seu cálculo com base na TJLP sobre o patrimônio líquido).

Como já visto, a Lei 8.981/95, no que concerne à indedutibilidade de despesas, não fez referência à variação monetária, tampouco aos juros incorridos, quanto a tributos sob exigibilidade suspensa – diversamente do que fez a Lei 8.541/92. Aliás, diferentemente também da MP 635/94, que em seu art. 52, ainda na vigência do art. 8º, da Lei 8.541/92, previa expressamente as despesas de variação monetária com tributos, ainda que não pagos – reconhecendo sua dedutibilidade. Daí o Ato Declaratório Normativo Cosit 52/94 ter seguido essa mesma linha, conforme o então art. 52 da MP 635/94.

Por outro lado, não há dúvidas de que o art. 41 da Lei 8.981/95 regulou integralmente a matéria compreendida no art. 8º da Lei 8.541/92, revogando-o. Ou seja, aquela norma legal regulou o pressuposto fático correspondente às despesas com tributos com exigibilidade suspensa, suas variações monetárias, juros e outros encargos, entre os quais as multas. Não por menos o art. 32 da Lei 10.865/05 acresce parágrafo ao art. 41 da Lei 8.981/95, mas não ao art. 8º da Lei 8.541/92, ao qual não é feita nenhuma referência.

Posto isso tudo, me é bastante evidente que as despesas de juros, incluindo-se também as de variações monetárias contidas na Selic, não têm sua dedutibilidade interdita pelo art. 41 da Lei 8.981/95, para determinação do lucro real.

Com maioria de razões para a determinação da base de cálculo da CSL.

Por ser exemplar, trago à colação excertos do voto do relator e condutor do acórdão nº 107-09.534, da sessão de 12/11/08, o ilustre ex-Conselheiro Luiz Martins Valero:

Há uma diferença fundamental entre um dispositivo legal e outro: o art. 41 da Lei nº 8.981/95 não faz referência a atualização monetária, multas, juros ou outros encargos. Portanto a indedutibilidade se refere ao tributo ou contribuição em discussão judicial e com exigibilidade suspensa.

(...)

Discordo daqueles que pregam que os encargos moratórios tem (sic.) a mesma natureza dos tributos e contribuições sobre os quais incidem. Em matéria de direito tributário não é possível fazer essa inferência, sob pena de indevido emprego de analogia expressamente vedado pelo Código Tributário Nacional.

Este entendimento já foi manifestado pela Administração Tributária nas instruções de preenchimento das Declarações de Rendimentos de 1995 e no ADN COSIT nº 52/94, quando em vigor o art. 8º da Lei nº 8.541/92.

(...)

Também em relação à CSLL, 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 exceção com exigibilidade suspensa.

Mais. A meu ver, a Súmula CARF nº 58 também chancela o entendimento ora deduzido.

A Súmula CARF nº 58 foi vazada com boa dicção ao prever a regra e depois a exceção.

A regra é a incidência tributária sobre os juros, segundo o regime de competência, relativos a valores depositados judicialmente para suspender a exigibilidade de tributos. A exceção de não incidência tributária sobre os juros por regime de competência diz respeito à hipótese em que for demonstrado que os juros do passivo correspondente ao depósito judicial não foram deduzidos – caso em que a tributação dos juros ativos só se dará quando deduzidos os juros do passivo relativo ao depósito. A exceção e, assim, a demonstração de que os juros passivos não foram deduzidos constitui *ônus* do contribuinte.

Quer dizer, o pressuposto adotado como regra é a dedutibilidade dos juros incorridos sobre tributos com exigibilidade suspensa – por depósito judicial – daí os juros sobre os depósitos serem tributáveis, segundo o regime de competência.

O que faz todo o sentido, pois, embora o contribuinte seja despedido da disponibilidade material sobre o valor depositado judicialmente, a disponibilidade jurídica permanece sendo do contribuinte: é o que sucede com o bem penhorado.

A exceção deve ser demonstrada – pelo contribuinte – de que os juros passivos não foram deduzidos, para que os juros dos depósitos judiciais não sejam tributados por regime de competência.

Ou seja, por aí chego à mesma conclusão que já havia deduzido.

Por toda essa ordem de considerações e juízo, dou provimento ao recurso.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 6 de março de 2013

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro, Redator Designado.

De início, faço questão de registrar que a interpretação exposta pelo I. Relator, Cons. Marcos Shigueo Takata em seu rico voto, ladeado pelo Cons. Sérgio Luiz Bezerra Presta com participação de igual relevância, uma vez mais abrilhantou o debate no colegiado com substanciosos ensinamentos a provocarem reflexões sobre o tema.

Contudo, com a devida licença, mantenho o entendimento esposado no acórdão nº 1401-00.483, de 24/2/11, em que fui Relator, para inicialmente reafirmar o caráter de provisão dos tributos com exigibilidade suspensa em razão de decisão judicial.

Ao tratar do tema “provisões”, Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins, Ernesto Rubens Gelbcke e Ariovaldo dos Santos (in *Manual de contabilidade societária*. São Paulo: Atlas, 2010, p.335) lecionam:

“(…) As provisões podem ser distinguidas de outros passivos quando há incertezas sobre os prazos e valores que serão desembolsados ou exigidos para sua liquidação. (...) Assim, uma provisão somente deve ser reconhecida quando atender, cumulativamente, as seguintes condições: (a) a entidade tem uma obrigação legal ou não formalizada presente como consequência de um evento passado; (b) é provável a saída de recursos para liquidar a obrigação; e (c) pode ser feita estimativa confiável do montante da obrigação.”

Tais autores complementam a exposição com esclarecimentos sobre o alcance das expressões “obrigação presente”, “evento passado”, “probabilidade de saída de recursos” e “estimativa confiável”. Quanto à obrigação presente, “...caracteriza-se por evidência disponível de que é mais provável que vai existir a obrigação do que não”. A respeito das demais:

*“Um **evento passado** é aquele que tem condições de criar obrigações. As obrigações são criadas quando a entidade não tem outra alternativa senão liquidar a obrigação gerada do evento, seja por imposição legal ou pelo fato do evento criar expectativas válidas em terceiros, de que a entidade cumprirá a obrigação, dada as práticas passadas da empresa, política de atuação ou declaração (...).*

*Para o reconhecimento do passivo, além da obrigação presente, é condicionante a **probabilidade de saída de recursos** que incorporam benefícios econômicos futuros para sua liquidação, sendo que a probabilidade é maior de ocorrer do que de não ocorrer.*

*As **estimativas** são essenciais quando se trata de provisões devido à sua característica intrínseca de incerteza. A **estimativa***

confiável é resultante da capacidade da entidade determinar um conjunto de desfechos possíveis (...).

As estimativas levam em consideração os riscos e incertezas, onde o risco representa a variabilidade dos desfechos possíveis.”

Nesse contexto, não se desconhece a Norma e Procedimento de Contabilidade (NPC 22), sobre Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas, do Instituto Brasileiro dos Auditores Independentes – IBRACON (elaborada em conjunto com a Comissão de Valores Mobiliários), aprovada pela Deliberação CVM nº 489, de 3 de outubro de 2005, e considerada obrigatória para as companhias abertas. Em seu Anexo II contemplou exemplo (4-a), a respeito da introdução de um novo tributo ou alteração da alíquota, inserido por dispositivo legal, em que a empresa entende ser inconstitucional. De acordo com a NPC 22, não se trataria de uma provisão, mas de uma obrigação legal. Vejamos:

“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.”

Exatamente tal exemplo foi objeto de tópico específico no aludido Manual de Contabilidade, em que foram tecidas críticas a respeito de sua inclusão na norma. **De acordo com os autores, sequer a conclusão poderia ser extraída da NPC 22.** Textualmente:

“Em primeiro lugar, a NPC 22 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 §6º, 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.'

Com base nesses conceitos a NPC 22, tal qual a IAS 37, trata todas as obrigações com essa característica de provisões de forma igual. Nessa mesma NPC, são definidas as condições para reconhecimento de provisões:

'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.'*

*Aqui se tem a completa e explícita corroboração da definição a que chegamos mais atrás. E, ao longo de todo o corpo da referida NPC (e da IAS 37), não mais se faz qualquer distinção entre obrigação legal e obrigação não formalizada. **Porém, no citado exemplo-4-a, há algo diferente e afirma que:***

' 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.'

.....

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.

O que concordamos é com os cuidados extremos que devem ser tomados na consideração da probabilidade de exigibilidade de tributos, já que há, no Brasil de hoje, forte instabilidade no processo judiciário quanto à convergência das decisões. Mas isso não é motivo para se fugir do conceito contábil de passivo em geral, ou de provisão em particular.

.....

*Ratificamos nossa posição de necessidade de extremo zelo e devida prudência para essas situações aqui discutidas, mas reforçamos que a administração, em obediência ao conceito da **Essência sobre a Forma**, deve retratar da melhor maneira sua posição patrimonial e de resultados." (pp.341-343) (alguns grifos nossos)*

A propósito, cabe noticiar que o exemplo acima aludido (4-a) deixou de ser contemplado na Deliberação CVM nº 594³, de 15 de setembro de 2009, que revogou a Deliberação CVM nº 489/05.

O certo é que a dedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa, então, apenas ocorrerá no momento em que houver decisão final da lide, na hipótese de a mesma ser desfavorável ao contribuinte (Solução de Consulta SRRF 7ª RF, nº 168, de 19/06/01, DOU 18/09/01). Como o desfecho da ação judicial é incerto, deve o contribuinte aguardar a sua definição.

Ainda que, à luz de regramento próprio voltado à apuração da CSLL, dúvidas houvesse, não se poderia olvidar na análise a norma do art.57 da Lei nº 8.981/95, a servir como verdadeiro vetor interpretativo a impedir a dedução em destaque:

Lei nº 8.981/95

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)

Não há razão para o termo “apuração” ser interpretado restritivamente (v.g., como entendem alguns, apenas para definir se o valor tributável da CSLL deve ser apurado sob a forma de estimativa mensal ou a partir do balancete mensal de redução; se terá por base o resultado apurado anualmente, de acordo com a legislação comercial (lucro real), ou o lucro presumido trimestral, ou, ainda, o lucro arbitrado). O vocábulo relaciona-se sim com a composição da própria base de cálculo da contribuição, a respeito do que pode se adicionado ou excluído, com repercussão direta exatamente na apuração final, respeitando-se, por óbvio, exceções legais.

A alegação de que a aplicação do art.41, §1º, da Lei nº 8.981/95, restringir-se-ia à determinação do lucro real, não autoriza a concluir que os valores dos tributos com exigibilidade suspensa possam ser deduzidos da base de cálculo da CSLL. Fixada a premissa do caráter de provisão, o art. 2º da Lei nº 7.689/88 dispõe que “...a base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda (...), ajustado pela (...) adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real”. Não se pode olvidar, ainda, o disposto no art.13, I, da Lei nº 9.249/95:

“Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei 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;”

De igual forma que na apuração do lucro real, somente podem ser deduzidas as provisões expressamente autorizadas pela legislação tributária.

Hiromi Higuchi, Fábio H. Higuchi e Celso H. Higuchi (*in* Imposto de Renda das empresas: interpretação e prática. 36ª ed. São Paulo, IR Publicações, 2011, pp.372-373), ao tratarem do art.41 da Lei nº 8.981/95, afirmam:

“(...) Essa lei veio dar coerência à dedutibilidade dos tributos contestados pelos contribuintes, ou seja, se alegam que a cobrança é ilegal ou inconstitucional não poderão, ao mesmo tempo, dizer que se tratam de despesas incorridas”.

Não se tratando de despesas incorridas, a reserva de valores lançados na escrituração contábil nada mais representa que mera provisão. A provisão não dedutível na determinação do lucro real terá que ser adicionada também na apuração da base

de cálculo da CSLL porque assim determina o art.2º da Lei nº 7.689/88, alterado pelo art.2º da Lei nº 8.034/90.

O imposto ou a contribuição como ICMS, PIS, COFINS, IOF etc. com exigibilidade suspensa por impugnação ou recurso administrativo ou medida judicial favorável não constitui despesa incorrida mas mera provisão. Despesa incorrida é a irreversível enquanto a provisão pode resultar em despesa incorrida ou não, dependendo da decisão final na esfera administrativa ou judicial.” (destaquei)

A Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais vem contemplando tal entendimento.

Mencione-se o acórdão nº 9101-00.592, de 18 de maio de 2010, que, em razão da clareza com o que o tema foi tratado pelo I. Relator, Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias, à época Presidente da Segunda Câmara da Primeira Seção de Julgamento, adoto neste voto as razões de decidir ali empregadas, *in verbis*:

“(…) Na parte conhecida, os presentes autos referem-se ao lançamento da CSLL decorrente da não adição à base de cálculo de valores correspondentes a contribuições para o PIS, objeto de questionamento judicial e com exigibilidade suspensa.

A matéria submetida a este Colegiado cinge-se, portanto, à possibilidade de serem deduzidas da base de cálculo da CSLL as parcelas correspondentes aos tributos cuja exigibilidade esteja suspensa em razão de questionamento judicial.

São os seguintes os dispositivos que regem a matéria:

Lei nº 8.981/95 (art. 41, caput e §1º)

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.” (negrito)

Lei nº 9.249/95 (art. 13, inciso I)

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. (negrito)

A recorrente alega que a natureza da conta contábil em que os tributos foram escriturados é de contas a pagar e não de provisão. Entende a recorrente que o fato das referidas contribuições estarem com a sua exigibilidade suspensa, não significa que o crédito tributário correspondente não era devido, identificável ou mensurável, mas tão somente que o seu efetivo desembolso está postergado para o momento do término da ação judicial e que, portanto, até que não seja proferida decisão na ação judicial, são totalmente devidos.

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 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." (destaquei)

Mais recentemente, a mesma Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, com diferente composição, confirmou sua jurisprudência, conforme acórdão nº 9101-001.512, de 20/11/12, de lavra do I. Cons. Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, que recebeu a seguinte ementa:

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.*

Em que pese igualmente voltada à composição da base de cálculo da CSLL, o caráter de provisão dos tributos discutidos judicialmente, com exigibilidade suspensa, restou ratificado, *in verbis*:

“[...] A propósito, comungo do entendimento de que os tributos discutidos judicialmente representam provisões, uma vez que ditas obrigações fiscais não têm data definida de pagamento, bem como possuem incerteza quanto à sua ocorrência, já que, para serem considerados devidos, dependem de decisão judicial transitada em julgado em favor do fisco, caso contrário, como no presente, nada há a deduzir em face da inexistência, declarada em Juízo, de relação jurídico-tributária. Assim, diante da sua imprevisibilidade, entendo que se caracterizam como provisões fiscais, e não como despesa incorrida.

Entendo, pois, que o trânsito em julgado ocorrido em ano posterior à dedução em causa evidenciou que, no momento em que foi deduzida, a situação era incerta, daí a sua indedutibilidade, cuja situação passou a ser certa e conhecida somente quando ocorreu o trânsito em julgado da ação judicial, externando, em caráter definitivo, o entendimento de que a questionada contribuição previdenciária não era devida, não havendo, pois, falar-se na existência de obrigação, menos ainda em sua dedutibilidade.”

Especificamente a respeito dos acréscimos moratórios (juros), cuja dedutibilidade ora se debate, sendo acessórios seguem a sorte do tratamento conferido ao principal. Tal tese já foi contemplada em diversos acórdãos, proferidos desde o extinto Primeiro Conselho de Contribuintes. Exemplificativamente:

“CSLL. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. Devem ser adicionados ao lucro líquido do período, para fins de determinação da base de cálculo da contribuição social, os tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medida judicial. Precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais. JUROS APLICADOS SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. São também indedutíveis os acréscimos de juros feitos às provisões contábeis de tributos com exigibilidade suspensa [...]” (Acórdão nº 1101-000.813, de 3/10/12)

“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 seguem a norma de dedutibilidade do principal [...]” (Acórdão nº 1402-00.007, de 27/7/09)

“LUCRO REAL - JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTO OU CONTRIBUIÇÃO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa - MEDIDAS JUDICIAIS - DEDUTIBILIDADE. Conforme o caput do art. 41 da Lei 8.981/95, os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência. Quando os tributos e contribuições estão com exigibilidade suspensa por força de medidas judiciais, nos termos do § 1º do mesmo artigo, a regra de dedutibilidade de que trata o caput do artigo, não se aplica. Consequentemente os juros de mora incidentes sobre esses valores também não podem seguir o regime de competência, por serem acessórios do principal [...]” (Acórdão nº 107-09.344, de 16/4/08)

“IRPJ — CSLL — 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 [...]” (Acórdão nº 101-96.271, de 9/8/07)

“[...] 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 seguem a norma de dedutibilidade do principal [...]” (Acórdão nº 101-96.008, de 1/3/07).

Como bem exposto pela I. Cons. Edeli Pereira Bessa, no voto condutor do acórdão nº 1101-000.813, de 3/10/12:

“Quanto aos juros glosados, a abordagem genérica da Lei nº 9.249/95 é suficiente para também afastar sua dedutibilidade imediata, pois se as obrigações com exigibilidade suspensa têm a natureza de provisão, o incremento que lhes é feito, da mesma forma destituído de exigibilidade imediata, terá por contrapartida, necessariamente, despesa indedutível. Em nada altera esta conclusão o fato de tais tributos estarem sujeitos à incidência de juros por determinação legal, pois relevante é a

sua inexigibilidade, à semelhança do principal ao qual se vincula.”

Pelo exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)
Eduardo Martins Neiva Monteiro

Declaração de Voto

Conselheiro Sergio Luiz Bezerra Presta.

Na sessão do mês de março de 2013, o ilustre Conselheiro Relator Marcos Shigueo Takata, a quem rendo as minhas homenagens, apresentou as razões do seu voto e o colegiado, por voto de qualidade, negou provimento ao recurso voluntário.

Diante da importância do tema entendo ser necessária a apresentação a minha declaração de voto:

Para adentrar ao tema dirijo-me ao que determina os artigos 7º e 8º da Lei nº 8.541/92, onde encontramos que os tributos e contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa, não são dedutíveis na apuração do lucro real, “*verbis*”:

“Art. 7º As obrigações referentes a tributos ou contribuições somente serão dedutíveis, para fins de apuração do lucro real, quando pagas.

§ 1º Os valores das provisões, constituídas com base nas obrigações de que trata o caput deste artigo, registrados como despesas indedutíveis, serão adicionados ao lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real, e excluído no período base em que a obrigação provisionada for efetivamente paga.

Art. 8º Serão consideradas como redução indevida do lucro real, de conformidade com as disposições contidas no art. 6º, § 5º, alínea b, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, as importâncias contabilizadas como custo ou despesa, relativas a tributos ou contribuições, sua respectiva atualização monetária e as multas, juros e outros encargos, cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial em garantia”.

Posteriormente, o artigo 41, caput e § 1º, da Lei nº 8.981/95, também tratou do assunto:

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

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

Assim, smj, não há como negar que a indedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa é expressa para fins de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), nos termos do § 1º do artigo 41 da Lei nº 8.981/95; mas, observando a legislação de regência observo que não existe dispositivo equivalente aplicável à CSSL.

Busco socorro nesta minha posição nos sólidos e concisos argumentos contidos em parte do voto vista proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias no julgamento do Processo nº 19740.000209/2008-01, realizado em 24/02/2011 pela 4ª Câmara da 1ª Turma Ordinária desta 1ª Seção de Julgamento, materializado através do Acórdão nº. 140100.483 e a seguir transcrito:

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

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

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

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

Daí pergunto: O tributo já apurado e cuja exigibilidade está suspensa, seja ou não por depósito, corresponde a uma obrigação? Penso que não existe controvérsia a este respeito, seja em face do conceito de provisão definido pela própria Receita Federal e em deliberação CVM, que tem força normativa, excluindo esta hipótese das provisões e, portanto, reconhecendo como obrigação legal; seja em face da própria sistemática do direito positivo que reconhece a obrigação tributária como legítima, até que outra norma a retire do sistema. Só não se trataria de obrigação

tributária se não houvesse sua formalização por instrumento competente, o que não se confunde com a mera suspensão da exigibilidade desta obrigação.

Tanto é obrigação legal que a autoridade administrativa tem o poder dever de efetuar o lançamento para prevenir a decadência, quando o tributo estiver com a exigibilidade suspensa e não foi objeto de constituição adequada pelo particular.

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

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

Neste ponto, vale lembrar as considerações feitas pelo então ilustre Conselheiro José Carlos Teixeira da Fonseca, no Acórdão nº 10809.660, de 13/08/2008, em que se verifica situação semelhante:

‘Qual a conduta correta de um auditor fiscal ao verificar a falta ou insuficiência de pagamento e de declaração para com o PIS e a COFINS nos períodos objeto de discussão judicial?’

Por exercer atividade vinculada à Lei deve o preposto do Fisco lavrar os competentes autos, efetuando o lançamento de ofício.

A resposta é óbvia, pois a situação descrita caracteriza infração às legislações de regência das citadas contribuições.

Ora, se existe lei tributária em vigor e a ação judicial ainda não transitou em julgado, o contribuinte possui uma obrigação tributária em seu Passivo.

No ano calendário de 2001 vigia o regime de competência para a dedutibilidade de despesas com obrigações tributárias.

E, o presente caso, medida liminar e sentença concedida nos autos de medida cautelar inominada, não se enquadra nas hipóteses de exceção à regra geral.

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

Ao contrário das provisões que têm a dedutibilidade restrita, no caso de obrigação legal, a dedutibilidade é a regra. É bem verdade que o Direito Tributário, não obstante ser um direito de sobreposição, pode atribuir efeitos fiscais diversos aos fatos jurídicos, mas, neste caso, por óbvio que o efeito diverso deve estar expresso na lei. Vale dizer, o Direito Tributário comumente toma por materialidade de fatos, atos e conceitos pré-definidos juridicamente, podendo apenas

atribuir-lhes consequências diversas. Noutro giro, uma obrigação legal com valor e prazo certo não se torna provisão, mas esta obrigação pode ser indedutível, para fins fiscais, se a norma tributária assim determinar. É exatamente o que ocorreu com o advento da Lei nº. 8541/92 e da Lei nº. 8.981/95. Ora, a própria Lei nº. 8.981/95 admite que os tributos e contribuições são dedutíveis do lucro real, independentemente do pagamento, em razão do regime de competência, excepcionando o tratamento fiscal – dedutibilidade para quando houver suspensão da exigibilidade. Não fosse a dedutibilidade in casu a regra geral aplicável, não haveria que existir disposição de exceção específica! Muito bem, partindo da premissa de que o tributo ou contribuição devidamente constituído, ainda que com a exigibilidade suspensa, é uma obrigação legal e não preenche os pressupostos para se enquadrar como provisão; e, da premissa de que a norma tributária pode atribuir-lhe efeito fiscal diverso, se assim expressamente determinar, resta investigar se as normas citadas, que vedam a dedutibilidade para efeito de apuração do lucro real, aplicam-se também para efeito de apuração da base da Contribuição Social sobre o Lucro.

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

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

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

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

Com relação à interpretação do artigo 57, da Lei nº. 8.981/95, válido citar as conclusões extraídas do voto do Conselheiro Marcos Shigueo Takata, no acórdão nº 140100.058, as quais peço vênica para reproduzir:

‘Por óbvio que os parágrafos de um artigo se subordinam a seu caput, que, no caso (art. 41 da Lei 8.981/95), trata da determinação do lucro real, além do que o § 2º repete o endereçamento. Nem o § 1º do art. 41, nem os demais parágrafos, nem o caput tratam da incidência da regra do § 1º do art. 41 para a determinação da base de cálculo da CSLL.

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

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

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

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

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

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

Em uma breve pesquisa, encontrei soluções de consulta da Superintendência Regional da Receita Federal que trazem a tona o entendimento do Fisco pela impossibilidade de dedução na apuração da base de cálculo da CSLL, todas fundamentadas no inciso I do art. 13 da Lei nº 9.249/95:

“Art. 13 - Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções...:

(...)

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e décimo terceiro salário... 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;”

Segundo essa visão do Fisco, que considero distorcida, os tributos com a exigibilidade suspensa possuem natureza jurídica de provisão, por não se constituírem em

“obrigações fiscais efetivamente constituídas”, sendo obrigatória a adição tanto para fins de apuração do IRPJ quanto para a CSLL.

Porém, como disse acima, não posso concordar com esse entendimento, até porque o conceito de provisão não me parece apropriado nesse caso. Na verdade, examinando a conceituação correntemente aceita, depreende-se que esta é uma parcela extraída dos resultados da empresa para cobrir despesas que serão incorridas e que não possuem valores determinados, por ser impossível a sua exata mensuração.

Assim, não há como alegar que, por estar o tributo com a exigibilidade suspensa não tenha havido o nascimento da obrigação tributária que, vale repetir, surge com a ocorrência do fato gerador. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário nada mais é do que uma forma de proteção temporária do sujeito passivo contra atos de cobrança da autoridade administrativa, tendo já ocorrido o fato gerador e, conseqüentemente, a obrigação tributária (afinal, se não houvesse a obrigação fiscal, não haveria necessidade de proteção contra os atos de cobrança).

Além de tudo que foi visto acima, não podemos esquecer que enquanto na administração privada se pode fazer tudo que a lei não proíbe, na administração pública só é permitido fazer o que a lei (no sentido estrito) expressa determina e autoriza, como forma de se atender as exigências do bem comum. Em suma enquanto que para o particular a lei significa “pode fazer assim”, para o Administrador Público significa “deve fazer assim”; isso porque a atividade administrativa é plenamente vinculada e regrada pelos limites impostos pela Constituição Federal.

Desta feita, pela falta de expressa, e totalmente necessária, de previsão legal, aliada aos demais argumentos acima expostos, entendo que os tributos com exigibilidade suspensa são dedutíveis para fins de apuração da CSLL.

Desta forma voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para conceder a Recorrente a possibilidade de deduzir da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro os tributos com exigibilidade suspensa, pela absoluta ausência de norma legal.

Desta forma voto por dar provimento ao recurso voluntário.

Sergio Luiz Bezerra Presta
(Assinado digitalmente)