



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

**Processo nº** 16327.001249/2005-11  
**Recurso nº** 173.818 Voluntário  
**Acórdão nº** 1401-00.160 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de janeiro de 2010  
**Matéria** IRPJ - ANO-CALENDÁRIO: 2003  
**Recorrente** COMPANHIA DE SEGUROS ALIANÇA DO BRASIL  
**Recorrida** 8ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I

**ASSUNTO:** CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2003

**Ementa:** NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS ESSENCIAIS.

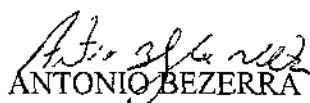
Não provada violação das disposições previstas na legislação de regência, não há que se falar em nulidade, quer do lançamento, quer do procedimento fiscal que lhe deu origem.

**PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa.**

Por configurar uma situação de incerteza e 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 se tratar de provisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto do relator que passam a integrar o presente julgado. Ausente, justificadamente, a Conselheira Karem Jureidini Dias.

  
ANTONIO BEZERRA NETO - Presidente Substituto e Relator

EDITADO EM: 10 MAR 2010

Participaram da presente sessão de julgamento, os Conselheiros Antonio Bezerra Neto, Ester Marques Lins de Sousa, Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, Carmen Ferreira Saraiva, João Francisco Bianco e Karem Juredini Dias.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra o Acórdão nº 16-16.554, da 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I-SP.

Por economia processual, adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância:

“Trata-se de impugnação (fls. 97 a 129) apresentada por COMPANHIA DE SEGUROS ALIANÇA DO BRASIL, supra qualificado, contra Auto de Infração (fls. 93 a 95) de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, referente a fatos geradores ocorridos nos anos calendário de 2003.

2. No tópico “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” (fls. 94), a Autoridade Fiscal autuante informa que o contribuinte não adicionou, na determinação da base de cálculo da CSLL, valores de provisões não dedutíveis, conforme Termo de Verificação Fiscal. Neste Termo (fls. 88 a 90), a Auditora autuante descreve que o contribuinte impetrou Mandado de Segurança para não recolher a COFINS sobre suas receitas, como previsto na Lei nº. 9.718/98.

2.1. A Auditora autuante continua, afirmando que, em função da suspensão da exigibilidade obtida por meio de depósitos judiciais, o contribuinte efetuou, na determinação do Lucro Real, a adição do valor declarado em DCTF com exigibilidade suspensa, não o fazendo, entretanto, para a definição da base de cálculo da CSLL.

2.2. Dessa forma, acrescenta a autuante: “Da análise do dispositivo legal acima concluímos que a dedutibilidade pelo regime de competência não se aplica aos tributos e contribuições contestados pelos contribuintes, cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº5.172, haja ou não depósito judicial. Portanto,, não se tratam de despesas incorridas, uma vez que o próprio contribuinte alega tratar-se de uma cobrança indevida da COFINS.”

2.3. Continua: “Considerando que a COFINS suspensa não pode ser tratada como uma despesa incorrida, a mesma deve ser tratada como uma provisão. A provisão não é dedutível para fins de determinação do lucro real e deve ser adicionada à base de cálculo da CSLL conforme determina o art. 2º da Lei nº. 7.689/98 (sic), alterado pelo art. 2º da Lei nº. 8.034/90.”

2.4. Assim sendo, lavrou o Auto de Infração, com o crédito tributário assim constituído (fls. 87):

CSLL: R\$ 2.008.019,17

Juros (até 29/07/2005): R\$ 482.125,40

Multa: R\$ 1.506.014,37

CRÉDITO TRIBUTÁRIO TOTAL: R\$ 3.996.158,94

2.5. A base legal indicada no Auto de Infração é art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88, com redação determinada pelo art. 2º, da Lei nº. 8.034/90; art. 1º, da Lei nº. 9.316/96; art. 28, da Lei nº. 9.430/96; art. 7º, da Medida Provisória nº. 1.807/99 e reedições; art. 41, § 1º, da Lei nº. 8.981/95. (fls. 89 e 94)

3. Tendo tomado ciência deste lançamento em 04/08/2005 (fls. 90, 93 e 95), o contribuinte, por intermédio de seus advogados (docs. a fls. 131 a 133 e 150 e 151) interpôs impugnação (fls. 97 a 129), protocolizada em 02/09/2005, relatando e alegando o que segue.

3.1. Inicialmente, alega que não pode prevalecer exigência fiscal cujo lançamento foi efetuado com base em enquadramentos legais alternativos; em oposição frontal ao princípio da estrita legalidade e com base em suposição de que os tributos com exigibilidade suspensa equiparam-se ao conceito contábil de provisão.

3.2. A seguir, argumenta que há cerceamento de defesa, pois o Auto de Infração contém enquadramentos legais alternativos e absolutamente incompatíveis entre si, referindo-se aos dispositivos art. 2º, da Lei nº 7.689/89 (alterado pela Lei nº 8.034/90) e art. 41, § 1º, da Lei nº 8.981/95.

3.3. Afirma:

“24. Da análise do exposto nos itens “2” e “3” do Termo de Constatação Fiscal, resta claro que, numa postura absolutamente inaceitável, a Sra. AFRF buscou enquadrar as despesas relativas à COFINS com exigibilidade suspensa declarada sob dois enfoques distintos.

25. Primeiro, a Sra. AFRF equipara (equivocadamente, diga-se de passagem), os “tributos com exigibilidade” suspensa a “provisões”, de forma que os valores ora em comento deveriam ser adicionados na apuração da BCCSLL, nos termos do artigo 2º, da Lei nº. 7.689/88, alterado pelo artigo 2º, da Lei nº. 8.034/90.

26. Depois, parte da premissa, tão equivocada quanto, de que haveria dispositivo legal específico (o artigo 41, § 1º, da Lei nº. 8.981/95), que previsse a indedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa na BCCSLL.

27. Ora, ou bem a Sra. AFRF afirma que tributos com exigibilidade suspensa são provisões (e não são), fazendo letra morta do art. 41, da Lei nº. 8.981/95, ou bem requer a sua aplicação à BCCSLL à revelia do princípio da estrita legalidade.

28. É como se, ante à incerteza do fato que investigava, a Fiscalização impusesse à IMPUGNANTE o ônus de, ela própria, substituir a Autoridade Fiscal na escolha do enquadramento legal mais apropriado ou, pior, de defender-se do que quer que seja!”

3.4. Em seguida, ataca a conclusão da Auditora autuante de ser uma provisão o tributo com exigibilidade suspensa, citando em seu socorro o Pronunciamento nº. 22, do IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. Entende que tributo com exigibilidade suspensa não é provisão, mas despesa incorrida, pois representam uma obrigação.

3.5. Diz que o § 1º, do artigo 41, da Lei nº. 8.981/95 não se aplica à CSLL, sendo aplicável, apenas, ao IRPJ.

3.6. Conclui:

“107. Diante do exposto, sinteticamente, pode-se concluir que:

Preliminarmente:

a) O presente AI é nulo, por conter enquadramentos legais alternativos e absolutamente incompatíveis entre si, fato este que corresponde a um inequívoco cerceamento de defesa;

No mérito:

b) tributos com exigibilidade suspensa não possuem caráter de provisões, mas, sim, passivos exigíveis, em face de possuírem os requisitos de exigibilidade e liquidez;

c) a BCCSLL não é a mesma que a do IRPJ, pois somente devem ser feitas adições àquela se houver disposição específica para tanto, e não por simples reflexo da apuração do Lucro Real.”

3.7. Requer o acolhimento da impugnação e o cancelamento do Auto de Infração.

4. É o relatório.”

A DRJ, por unanimidade de votos, MANTEVE os lançamentos, nos termos da ementa abaixo:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL*

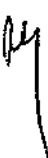
*Ano-calendário: 2003*

*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 ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, apresentando nítido caráter de provisão..”*

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário a este Conselho, repisando os tópicos trazidos anteriormente nas respectivas impugnações.

É o relatório.



## Voto

Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO, Relator

Os recursos preenchem os requisitos de admissibilidade, portanto, deles tomo conhecimento.

### **Preliminar de nulidade**

Preliminarmente, a recorrente imputa o presente AI com o vício da nulidade, por conter enquadramentos legais alternativos e absolutamente incompatíveis entre si, fato este que teria gerado cerceamento do seu direito de defesa.

Apenas para um melhor esclarecimento sobre o assunto, transcreve-se o dispositivo que rege a matéria no processo administrativo fiscal. Prescreve o art. 59 do Decreto 70235/72 com a nova redação dada pela Lei 8748/93:

*Art. 59 - São nulos:*

*I- os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II- os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa;*

Por conseguinte, considera-se nulo o ato, se praticado por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, não tendo se caracterizado quaisquer das situações, pois não se põe em dúvida a competência do autor, nem há que se falar em preterição do direito de defesa, vez que os fatos apurados foram descritos com o respectivo enquadramento legal, e levados ao conhecimento, da autuada, levando a mesma a defender-se plenamente através da peça impugnatória acostada aos autos.

Cabe salientar que em relação especificamente ao suposto erro no enquadramento legal, é pacífico o entendimento deste Colegiado no sentido de que o mero erro no enquadramento legal não é suficiente para inquinar o auto de infração quando os fatos estão suficientemente bem descritos, permitindo plenamente o livre exercício do direito de defesa, como efetivamente aconteceu.

Acrescente-se que, quando muito, em se admitindo o fato da autoridade lançadora ter cometido algum engano com relação à matéria de fato, enquadramento legal e a sua subsunção à norma, tratar-se-ia então de questão de mérito e não de preliminar de nulidade. E como ficará bem demonstrado mais adiante, nem mesmo isso aconteceu.

Assim, rejeito a preliminar de nulidade suscitada

### **Mérito.**

A recorrente assim se defende atacando o enquadramento legal, procurando demonstrar uma suposta contradição entre os dispositivos legais utilizados:

*"24. Da análise do exposto nos itens "2" e "3" do Termo de Constatação Fiscal, resta claro que, numa postura absolutamente inaceitável, a Sra. AFRF buscou enquadrar as despesas relativas à COFINS com exigibilidade suspensa declarada sob dois enfoques distintos.*

*25. Primeiro, a Sra. AFRF equipara (equivocadamente, diga-se de passagem), os "tributos com exigibilidade" suspensa a "provisões", de forma que os valores ora em comento deveriam ser adicionados na apuração da BCCSLL, nos termos do artigo 2º, da Lei nº. 7.689/88, alterado pelo artigo 2º, da Lei nº. 8.034/90.*

*26. Depois, parte da premissa, tão equivocada quanto, de que haveria dispositivo legal específico (o artigo 41, § 1º, da Lei nº. 8.981/95), que previsse a indedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa na BCCSLL.*

*27. Ora, ou bem a Sra. AFRF afirma que tributos com exigibilidade suspensa são provisões (e não são), fazendo letra morta do art. 41, da Lei nº. 8.981/95, ou bem requer a sua aplicação à BCCSLL à revelia do princípio da estrita legalidade.*

O autuante, por sua vez assim descreveu os fatos:

*"Da análise do dispositivo legal acima concluímos que a dedutibilidade pelo regime de competência não se aplica aos tributos e contribuições contestados pelos contribuintes, cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº5.172, haja ou não depósito judicial. Portanto,, não se tratam de despesas incorridas, uma vez que o próprio contribuinte alega tratar-se de uma cobrança indevida da COFINS. Considerando que a COFINS suspensa não pode ser tratada como uma despesa incorrida, a mesma deve ser tratada como uma provisão. A provisão não é dedutível para fins de determinação do lucro real e deve ser adicionada à base de cálculo da CSLL conforme determina o art. 2º da Lei nº. 7.689/98 (sic), alterado pelo art. 2º da Lei nº. 8.034/90."*

Da fundamentação do autuante se extrai um encadeamento de raciocínio bastante lógico, formando um todo coerente, não se vislumbrando contradição alguma, senão vejamos.

Da parte final do seu argumento fica claro que o sua premissa mais importante é a de atribuir o caráter de provisão a tributo que tenha sua exigibilidade suspensa, dada a incerteza dessa, motivo pelo qual uma parte do enquadramento legal está escorado no Art. 2º, § 1º, alínea "c", "3" da Lei nº 7.689/89. Concorrente com esse enquadramento, utilizou também art. 41, da Lei nº. 8.981/95 simplesmente para demonstrar que no caso do IRPJ a lei positivou justamente a situação em comento – tributo com exigibilidade suspensa. Ou por outras palavras, o fundamento dessa Lei é o fato de o tributo com a exigibilidade suspensa ser uma provisão.

O Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes enfrentou brilhantemente esse tema no recurso nº 156.322, demonstrando de forma mais detalhada e

precisa a coerência do raciocínio utilizado pelo fiscal e terminando por manter o lançamento na mesma situação destes autos, para o IRPJ e CSLL. Assim, como arremate, transcrevo parte fundamental do referido *Decisum*, por também entender integrar o meu pensamento:

*"Lá teci as seguintes considerações: Entende a apelante a determinação prevista no § 1º, artigo 41 da Lei 8.981/95 não alcançaria a contribuição social; aliás, nem este dispositivo e nem o que dispõe (artigo 13 da Lei 9.249/95) ser vetada qualquer provisão não prevista em lei, pela circunstância de que o tributo, mesmo com exigibilidade suspensa, constitui "obrigação a pagar" e não provisão. Realmente, se o único texto normativo a ser interpretado fosse o § 1º, artigo 41 da Lei 8.981/95, entendo que o sujeito passivo estaria correto. Todavia, temos que enfrentar o dispositivo que estabelece a proibição de provisionar valores não autorizados por lei. O apelante considera que os tributos com exigibilidade suspensa não são uma provisão, mas sim uma obrigação, pois é imposta por lei. Entendo, porém, que a mera imposição por lei não é critério de distinção entre obrigação e provisão. Afinal, toda obrigação, mesmo a contratual, ainda que indiretamente, decorre de lei. Com efeito, contratos que versem sobre objetos ilícitos, não obrigam justamente por força de lei, e o contrário também é verdadeiro. Contratos com objeto lícito, analisados apenas por esta circunstância, obrigam as partes por força de lei, no caso, por força do Código Civil. Ou seja, não existem "obrigações naturais", não existe algo que deva ser provisionado pela empresa como pagamento a outrem que não seja imposto pelo ordenamento jurídico. Se a imposição por lei não distingue então obrigação de provisão, o que o faria? A certeza! Obrigações são passivos (dívidas) que apresentam certeza sobre sua própria exigibilidade, sobre seu valor (liquidez) e sobre sua data de liquidação. Assim, salários vencidos são efetivamente obrigações, pois são exigíveis e há certeza quanto a seu montante e sua data de pagamento. O mesmo, porém, não se diga das férias. A dívida é certa, o montante também; mas a data de pagamento, não. Por isso, a legislação a trata de provisão e expressamente autoriza sua dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Estabelecidos estes critérios, podemos claramente constatar que os tributos, cuja exigibilidade está suspensa por medida judicial, classificam-se como provisões e não como obrigações. Não é possível precisar se serão ao final da disputa judicial realmente devidos, qual o montante que será devido e muito menos a data de sua liquidação. Dessarte, devem ser adicionados para fins de determinação da base de cálculo da CSLL. É importante notar que, no ato do lançamento, o crédito constituído está com a exigibilidade suspensa e assim permanece durante o prazo de 30 dias subseqüentes, durante os quais o autuado tem o direito de pagar ou impugnar a exigência. Isso é facilmente verificável, dentre outras razões, em face de, nesse período, lhe ser franqueada a obtenção de certidão positiva com efeitos de negativa. Dessarte, o PIS e a Cofins lançados não são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL constituídos no mesmo procedimento."*

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso.

### Jurisprudência Judicial e Administrativa

Com relação aos acórdãos administrativos e judiciais, cumpre esclarecer que as decisões dos Conselhos de Contribuintes não têm efeito vinculante, ante a inexistência de lei que lhes atribua eficácia normativa (art. 100 do CTN).

De mais a mais, as ementas trazidas a lume pela recorrente contempla hipótese diversa da que ora se cuida, vez que todos os acórdãos citados não tratam do caso específico de provisão. Referem-se à hipótese genérica que comanda a dedutibilidade da CSLL caso exista apenas legislação específica prevendo a indedutibilidade do IRPJ.

### Juros sobre multa de ofício

Não procede a alegação da recorrente no sentido de ser indevida a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício .

O art. 161 do CTN determina que “o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, ressaltando apenas a pendência de consulta formulada dentro do prazo legal para pagamento do crédito”. Seu § 1º determina que, se a lei não dispuser de forma diversa, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

No caso de multa por lançamento de ofício, ela faz parte do “crédito tributário” e seu vencimento é no prazo de 30 dias contados da ciência do auto de infração. Assim, o valor da multa lançada, se não pago no prazo de impugnação, sujeita-se aos juros de mora.

Nessa mesma, por exemplo, assim também decidiu a então Terceira Câmara no julgamento do Recurso Voluntário nº 141549, do qual resultou o Acórdão 103-22.197, de 2005, assim ementado:

*“JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.”*

Com o mesmo entendimento e ementa, o Acórdão 103-22.290/2006 (Rec. 145472).

Assim, mantenho os juros sobre a multa de ofício.

Por todo o exposto, rejeitar a preliminar a nulidade e, no mérito, nego provimento ao recurso.

  
ANTONIO BEZERRA NETO