



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

Processo n° 16327.001437/2006-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1803-00.895 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 26 de maio de 2011
Matéria CSLL
Recorrente BV LEASING ARRENDAMENTO MERCANTIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2004

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Os Conselheiros Sérgio Luiz Bezerra Presta e Meigan Sack Rodrigues votaram pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Selene Ferreira de Moraes – Presidente e Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walter Adolfo Maresch, Victor Humberto da Silva Maizman, Sérgio Luiz Bezerra Presta, Sérgio Rodrigues Mendes, Meigan Sack Rodrigues, Selene Ferreira de Moraes.

Relatório

Por bem descrever os fatos relativos ao contencioso, adoto o relato do órgão julgador de primeira instância até aquela fase:

“Em ação fiscal levada a efeito no contribuinte acima, conforme termo de verificação de fls. 13-17, foi constatada apuração incorreta da CSLL em razão de não adição da CPMF na base de cálculo para os anos-calendário 2000 a 2002 e 2004, sendo então lavrado o auto de infração de fls. 03-06, integrados pelos termos, demonstrativos e documentos neles mencionados. O crédito tributário lançado, composto pela contribuição, multa proporcional e juros de mora, calculado até 31/08/2006, perfaz o total de R\$ 525.359,31.

2. A empresa impetrou o MS 1999.61.00.027828-0 com pedido liminar, objetivando reconhecimento de inexigibilidade da CPMF, alegando inconstitucionalidade da EC 21/99. A liminar foi concedida e a sentença concedeu a segurança. Os autos subiram ao TRF que negou provimento à remessa oficial e rejeitou embargos de declaração (fls. 19). A União opôs recursos especial e extraordinário, os quais não foram admitidos. A impetrante interpôs agravos contra essa decisão. O STJ deu provimento ao agravo porém retornou o processo à instância anterior tendo em vista julgamento de processo conexo que negou provimento a recurso especial da mesma empresa. No STF foi negado seguimento ao agravo, havendo no sítio da instituição notícia de trânsito em julgado dessa decisão (fls. 185-196).

2.1. Posteriormente, a atuada impetrou o MS 2002.61.00.011975-0 com pedido liminar, objetivando reconhecimento de inexigibilidade da CPMF, alegando inconstitucionalidade da EC 37/2002. A liminar foi concedida para reconhecer o direito da impetrante à alíquota zero da CPMF, tendo a União oposto agravo de instrumento requerendo efeito suspensivo contra a liminar, o qual foi deferido. Em agravo de instrumento oposto pela impetrante foi deferido efeito suspensivo para autorizar a realização de depósitos das quantias questionadas. A sentença reconheceu o direito da impetrante à alíquota zero, e posteriormente houve decisão deferindo o levantamento dos depósitos, tendo a União interposto agravo regimental (fls.20-21). Apelando a União, os autos subiram ao TRF que deu parcial provimento à remessa oficial, porém negando provimento à apelação e ao agravo regimental,

incluindo como sujeitas à alíquota zero da CPMF as atividades que específica (fls. 198-204).

3. Inconformada com a autuação, da qual foi devidamente cientificada em 22/09/2006, a contribuinte apresentou em 23/10/2006 a impugnação de fls. 81-118, documentos anexos às fls. 119-183, na qual deduz as alegações a seguir resumidamente discriminadas:

3.1. Afirma que para o ano-calendário de 2004 considerou o valor de CPMF na base de cálculo da CSLL, de acordo com o art.50 da IN 390/2004, efetuando recolhimento em 11/05/2005 com juros e multa conforme Darf de fls. 186. Aduz, então, ser impropriedade o lançamento para o período 02 a 12/2004, por ter sido efetuado o recolhimento correspondente.

3.2. Diz que a base de cálculo utilizada para o lançamento do ano de 2004 está equivocada, pois é a mesma que suportou o recolhimento de IRPJ, referindo-se ao ano todo, quando deveria se referir apenas ao período de 02 a 12/2004, eis que a IN 390/2004 foi publicada somente em 02/02/2004, passando a vigorar no mês de 02/2004, razão pela qual não atinge os períodos anteriores autuados.

3.3. Afirma que, apesar de a autoridade fiscal considerar que o tributo com exigibilidade suspensa possui característica de provisão, adicionando-o na base de cálculo da CSLL, tal entendimento não encontra previsão em lei, constituindo ofensa ao princípio da estrita legalidade (art.97 do C'TN). Explica que tais valores não caracterizam provisões, mas sim despesas da empresa. Expõe jurisprudência, decisões do Conselho de Contribuintes e CSRF e a doutrina sobre o tema. Menciona art.242 do RIR194, art.16 do decreto-lei 1.598/77 e artigos 7.º e 8.º da lei 8.541/92. Cita o § 1º do art.41 da lei 8.981/95, o qual entende vedar a dedução de despesa de tributos apenas para efeito do lucro real, mas não para o lucro líquido. Diz que o art.57 da mesma lei determina a manutenção da base de cálculo da CSLL prevista na legislação em vigor, de forma que não se sustenta o entendimento de que as normas de apuração da base de cálculo do IRPJ seriam aplicáveis à CSLL.

3.4. Repisa que a natureza dos tributos é de despesa, certa e determinada, mesmo que sua exigibilidade esteja suspensa. Afirma que o tributo levado ao crivo do Judiciário é considerado devido antes que decidido de maneira contrária. Conclui que, ocorrida a situação que originou a despesa, a mesma será computada pelo regime de competência, assim como as receitas, mesmo que o desembolso para seu pagamento efetivo aconteça posteriormente. Discorre sobre despesas e provisões. Transcreve item de Boletim Central da COSIT n.21 de 25/02/93 no sentido de que tributos e contribuições não dedutíveis para efeitos de IRPJ, por força do art. 7.º da lei n.º 8.541/92, não serão adicionados para efeitos da base de cálculo da CSLL.

3.5. *A adição dos valores de tributos com exigibilidade suspensa à base de cálculo da CSLL não deriva de lei, violando o art. 97 do CTN e 150, I, da CF.*

3.6. *Explica que para haver incidência da CSLL é necessário haver acréscimo patrimonial e, sendo o tributo verdadeira despesa, sua adição na base de cálculo dessa contribuição extrapola a delimitação de lucro, estipulado como materialidade pela CF (art.195). Dessa forma, conclui que houve violação à materialidade da CSLL.*

3.7. *Alega que a incidência da CSLL sem a dedução da despesa em debate, sobre um valor que não representa lucro, implica ferir a capacidade contributiva da empresa, indo além do lucro tributável.*

3.8. *Cita jurisprudência, decisões do Conselho de Contribuintes e a doutrina sobre o tema.*

3.9. *Pede o cancelamento da exigência, eis que a vedação à dedução da base de cálculo da CSLL de tributos com exigibilidade suspensa, além de não ter amparo legal, afronta vários preceitos constitucionais, inclusive o fato impositivo da própria contribuição”.*

A Delegacia de Julgamento considerou o lançamento procedente em parte, em decisão assim ementada:

“DESPESA COM TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR FORÇA DE MEDIDAS JUDICIAIS. INDEDUTIBILIDADE PELO REGIME DE COMPETÊNCIA.

Os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais não podem ser deduzidos para fins de apuração da base de cálculo da CSLL.

INCONSTITUCIONALIDADE/ ILEGALIDADE DE NORMAS.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade/ ilegalidade de normas.”

Contra a decisão, interpôs a contribuinte o presente Recurso Voluntário, em que, além de reiterar as alegações contidas na impugnação, acrescenta as seguintes considerações (fls. 334/371):

- a) De início, impende esclarecer que a autoridade julgadora incorreu em pequeno equívoco constante no quadro "DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM REAIS", as fls. 224, da decisão, a medida em que nele não constam os valores exonerados pelo próprio julgador.
- b) A decisão é expressa ao reconhecer "(...) verifica-se que o auto de infração utilizou como base de cálculo da CSLL para 2004 o mesmo valor informado em tais

documentos (fls. 04). Aplicando-se a alíquota da CSLL para os valores da CPMF suspensa referentes aos períodos de 02/2004 a 12/2004 tem-se o valor R\$ 144.793,12, mesmo valor depositado para o principal no DARF de fls. 181. Tal valor foi recolhido após o prazo de vencimento da contribuição, com acréscimos legais (...) O DARF de fls. 181 deverá ser deduzido do total lançado para o período de 2004, efetuando sua alocação ao respectivo débito, e realizando a cobrança da CSLL restante."

- c) Pontue-se, por oportuno, que o demonstrativo do débito que acompanha a intimação da presente decisão procedeu a exclusão dos valores excluídos nos termos do entendimento externado pela D. Autoridade Fiscal, revelando, assim, o patente equívoco cometido às fls. 244.
- d) Superada a extinção do débito tributário relacionado aos meses de fevereiro a dezembro de 2004, insta à Recorrente demonstrar o desacerto da D. Autoridade Julgadora e manter a exigência sobre os valores correspondentes aos anos-calendário de 2000, 2001, 2002 e ao mês de janeiro de 2004.
- e) No que tange a Instrução Normativa 390/2004, a Recorrente assevera a total impossibilidade de fundamentar a presente autuação, na medida em que, esta, somente entrou em vigor no mês de fevereiro de 2004, e como reconhecido pela própria D. Autoridade Julgadora, os valores a partir de tal mês foram devidamente recolhidos.
- f) De acordo com a legislação relativa à base de cálculo da CSLL, as provisões, excluídas as excetuadas no inciso I, do art. 13, da Lei nº 9.249/95, são indedutíveis, ou contrariamente, deverão ser adicionadas para a apuração da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.
- g) Verifica-se que o entendimento externado pela D. Autoridade Julgadora acerca de que os tributos com exigibilidade suspensa possuiriam características de provisões e, portanto, seria imperiosa a sua adição na base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, não pode prevalecer. Tal entendimento, no entanto, não se compatibiliza com a verdadeira natureza dos valores relativos ao pagamento de tributos com exigibilidade suspensa, perfazendo-se em uma interpretação extensiva com o nítido propósito de majorar a base de cálculo da contribuição sobre o lucro, sem a existência de lei que assim preveja, em clara ofensa ao princípio da estrita legalidade.
- h) Os tributos que estão com exigibilidade suspensa, não caracterizam provisões contábeis, mas sim verdadeiras despesas da Recorrente. Realmente, não há que se confundir ou colocar numa vala comum "valores" que se originam de eventos diferentes e possuem natureza diversa, sob a rubrica de "provisões".
- i) Mister se faz perquirir a natureza e origem do "encargo" que demandará a reserva de recursos, para se apurar se trata de efetiva provisão, na sua acepção científico-contábil, ou se aquele valor provisionado relaciona-se a uma despesa efetivamente incorrida pela pessoa jurídica, o qual se submeterá a tratamento distinto da primeira hipótese.
- j) Dúvida alguma pode surgir quanto à natureza de despesa dos tributos quando estes estão com exigibilidade suspensa. Isto porque, o tributo levado ao crivo do Poder Judiciário é devido antes que decidido de maneira contrária. Ou seja, até o final da demanda existe presunção da constitucionalidade das normas, razão pela qual a despesa

existe — visto estar consolidada a obrigação tributária pela concretização da situação hipotética descrita na norma - ainda que sua cobrança esteja suspensa pelo litígio.

- k) A despesa com tributos, oriunda do nascimento da obrigação tributária no átimo da ocorrência do fato imponible no mundo fenomênico, é certa e determinada, mesmo que seu pagamento esteja protraído, pela espera de uma decisão judicial.
- l) Os tributos discutidos judicialmente não se enquadram na condição de provisão pois, em face do princípio da legitimidade e da presunção de legalidade das normas, tal exação é considerada devida desde a ocorrência de seu fato gerador, até que decisão judicial transitada em julgado declare o contrário, razão pela qual não representam diminuição patrimonial futura, mas atual e quantificável, consubstanciando-se, portanto, em verdadeira despesa incorrida e necessária à manutenção da atividade empresarial.
- m) Segundo o entendimento exposto inicialmente pela própria Receita Federal os tributos e contribuições não dedutíveis para apuração do Lucro Real, base de cálculo do Imposto Renda das Pessoas Jurídicas, não deveriam ser adicionados a composição da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro. Ora, é incogitável supor, neste momento e através de manejos de interpretação, que a natureza jurídica de tributos e contribuições estaria alterada em razão do que dispõe o art. 13 da Lei nº 9.249/95.
- n) A postura de não adicionar a despesa de tributos com exigibilidade suspensa na conformação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, está absolutamente consentânea até mesmo com a disposição do parágrafo primeiro do artigo 41 da Lei nº 8.981/95, a qual veda, tão-somente, a sua dedução para efeito do lucro real, mas não para o lucro líquido.
- o) As "normas de pagamento" a que se refere tal dispositivo nada mais são do que as normas procedimentais a serem observadas pelo Fisco, porém, sem o condão de influenciar ou mesmo alterar a base de cálculo da CSLL. Além do que, da simples leitura do preceptivo em epígrafe, constata-se que embora aplicáveis as ditas normas de apuração à CSLL, determina-se a manutenção da base de cálculo da CSL prevista na legislação.
- p) Constituindo-se os tributos verdadeira despesa, a sua adição na base de cálculo da contribuição social sobre o lucro extrapola a delimitação de lucro, estipulado como materialidade pela Carta Magna (art. 195), na medida em que há um aumento fictício do mesmo, que alcançará o valor da própria despesa que não pôde ser deduzida.

É o relatório.

Voto

Conselheira Selene Ferreira de Moraes

A contribuinte foi cientificada por via postal, tendo recebido a intimação em 17/04/2009 (AR de fls. 237). O recurso foi protocolado em 12/05/2009, logo, é tempestivo e deve ser conhecido.

A matéria controversa cinge-se à exigência sobre os valores de CPMF com exigibilidade suspensa, deduzidos nos anos-calendário de 2000, 2001, 2002 e ao mês de janeiro de 2004, visto que a Delegacia de Julgamento determinou a dedução dos valores pagos, no período de 02/2004 a 12/2004, do total lançado (fls. 181), excluindo a multa de ofício correspondente.

A exigência tem por fundamento o entendimento de que são indedutíveis da base de cálculo da CSLL os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa.

Primeiramente, a contribuinte insurge-se contra a utilização da Instrução Normativa nº 390/2004 para fundamentar a autuação, um vez que ela apenas entrou em vigor no mês de fevereiro de 2004, sendo que a partir de tal mês os valores devidos foram recolhidos.

Justifica-se a menção à IN nº 390/2004, pois na autuação foram abrangidos fatos geradores ocorridos posteriormente à sua edição.

No entanto, mais importante como fundamentos da exigência são os textos legais envolvidos na discussão, quais sejam, o § 1º, do art. 41 da Lei nº 8.981/95 e o inciso I, do art. 13, da Lei nº 9.249/95.

Aduz a recorrente que não pode prosperar o entendimento de que os tributos com exigibilidade suspensa possuem características de provisões. Isto porque, são verdadeiras despesas, uma vez que até o final da demanda existe presunção da constitucionalidade das normas. A exação é considerada devida desde a ocorrência de seu fato gerador, representando diminuição patrimonial autal e quantificável, e, portanto em verdade despesa incorrida e necessária à manutenção da atividade empresarial.

Para enfrentar a questão, entendo ser suficiente trazer à colação voto do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, o qual reflete integralmente meu posicionamento:

“O mesmo não pode ser dito acerca do direito aplicado. 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 CSSL.

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 CSSL.

Aliás, essa é a jurisprudência pacífica deste Tribunal Administrativo. Transcrevo abaixo acórdãos a título exemplificativo:

Número do Recurso: 135395

Câmara: PRIMEIRA CÂMARA

Número do Processo: 10680.01801212002-11

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL/LL

Recorrente: BANCO MERCANTIL DO BRASIL S.A.

Recorrida/Interessado: 4º TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG

Data da Sessão: 20/09/2006 00:00:00

Relator: Valmir Sandri

Decisão: Acórdão 101-95727

Resultado: DPPM - DAR PROVIMENTO PARCIAL POR MAIORIA

Texto da Decisão: Por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da exigência as importâncias de R\$... e R\$..., nos anos de 2000 e 2001, respectivamente. Vencido o Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior que

também admitiu a dedutibilidade dos juros sobre os valores provisionados.

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

Número do Recurso: 119249

Câmara: SÉTIMA CÂMARA

Número do Processo: 13921.000147/97-92

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: IRPJ E OUTROS il Recorrente: BEVEL BELTRÃO VEÍCULOS LTDA.

Recorrida/Interessado: DRJ-FOZ DO IGUAÇU/PR

Data da Sessão: 17/08/1999 00:00:00

Relator: Carlos Alberto Gonçalves Nunes Decisão: Acórdão 107-05713

Resultado: DPPU - DAR PROVIMENTO PARCIAL POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da tributação a quantia de R\$...., referente a novembro de 1994.

Ementa: CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS - EXIGIBILIDADE SUSPensa POR MEDIDA JUDICIAL - Sob a égide do art. 8º, da Lei 8.541/92, vigente e eficaz à época do fato gerador do imposto, são indedutíveis o valor do tributo ou contribuição cuja exigência estiver suspensa, nos termos do art. 151 do CTN. A restrição opera enquanto não houver trânsito em julgado da sentença prolatada.

Voto, pois, por negar provimento ao recurso voluntário. (Acórdão nº 103-23037, sessão em 24/05/2007).

Por conseguinte não merece acolhida a argumentação da recorrente de que a adição dos valores de CPMF com exigibilidade suspensa, na base de cálculo da CSLL extrapolaria a delimitação de lucro, estipulado como materialidade pela Carta Magna (art. 195), pois os tributos com exigibilidade suspensa possuem nítido caráter de provisão.

Ante todo o exposto, nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Selene Ferreira de Moraes

Processo nº 16327.001437/2006-11
Acórdão n.º **1803-00.895**

S1-TE03
Fl. 383
