



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

Processo n° 16327.001437/2006-11
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-003.069 – 1ª Turma
Sessão de 13 de setembro de 2017
Matéria DEDUTIBILIDADE. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa.
Recorrente BV LEASING - ARRENDAMENTO MERCANTIL S.A.
Interessado 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 discutidos judicialmente, cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão (Lei 9.249, de 1995, art. 13, I). Além disso, não há nenhum antagonismo entre as regras da Lei 9.249, de 1995 (art. 13, I) e da Lei 8.981, de 1995 (art. 41, §1º, e art. 57). O sentido delas é o mesmo, ou seja, vedar a dedução antecipada de tributo com exigibilidade suspensa, dada a sua condição de incerteza. Nesse contexto, seja como provisão, seja como uma despesa que só pode ser deduzida pelo regime de caixa, os tributos com exigibilidade suspensa não podiam ter sido deduzidos da base de cálculo da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do contribuinte, apenas quanto à dedutibilidade de despesas com tributos com exigibilidade suspensa da base de cálculo da CSLL. No mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora), Cristiane Silva Costa e Luís Flávio Neto, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rafael Vidal de Araújo. Votaram pelas conclusões, quanto ao conhecimento, os conselheiros Rafael Vidal de Araújo e Adriana Gomes Rêgo.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Daniele Souto Rodrigues Amadio - Relatora

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Leonardo de Andrade Couto, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de **Auto de Infração** (E-fls. 206 ss.), cientificado à contribuinte em 22.09.2006, para a exigência de créditos de CSLL, multa proporcional e juros de mora, sob a acusação fiscal de não adição da CPMF na base de cálculo da contribuição apurada nos anos-calendário de 2000, 2001, 2002 e 2004, cuja exigibilidade encontrava-se suspensa em razão de discussão judicial acerca da inconstitucionalidade da EC 21/98, como resumido pelo relatório da decisão da DRJ, cujo trecho transcreve-se abaixo:

“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 especifica (fls. 198-204).”

A contribuinte apresentou **Impugnação** (E-fls. 83 ss.) sustentando o pagamento de parte do débito e defendendo, principalmente, a natureza de despesa e não de provisão dos tributos com exigibilidade suspensa, razão pela qual deveriam ser considerados dedutíveis da base de cálculo da CSLL, como também resume o relatório produzido pela DRJ, o qual se aproveita:

“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 improcedente 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 CTN). 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 RIR/94, art.16 do Decreto-lei 1.598/77 e artigos 7º e 8º 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 nº 21 de 25/02/93, no sentido de que tributos e contribuições não dedutíveis para efeitos de IRPJ, por força do art. 7º da Lei nº 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 imponível da própria contribuição.”

A autuação foi parcialmente mantida por **decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I** (E-fls. 436 ss.), (i) prosseguindo-se no entendimento de que 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, (ii) sustentando a incompetência da autoridade administrativa para verificações de inconstitucionalidade e ilegalidade de normas e, por fim, (iii) determinando a alocação de um pagamento e exoneração da multa correspondente à parcela recolhida, como se pode observar do seguinte trecho:

“8.1. Segundo o termo de verificação de fls. 13-17, a empresa foi intimada a apresentar, dentre outros documentos, esclarecimentos sobre como estavam sendo adicionados na base de cálculo da CSLL os valores referentes aos tributos com exigibilidade suspensa. Às fls. 40-41 constam cópia da DIPJ ano-calendário 2004 e tabela contendo o valor da CPMF com exigibilidade suspensa. 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 ao período de 02/2004 a 12/2004 tem-se o valor de 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, porém não foi declarado pela empresa em sua DCTF (fls.214).

8.2. Assim, deve ser exonerada a multa de ofício lançada para o período de 02/2004 a 12/2004, referente à parcela da CSLL recolhida, conforme tabela:

(...)

9. Ante o exposto, VOTO PELA PROCEDÊNCIA PARCIAL DO LANÇAMENTO, de conformidade com o Demonstrativo de Crédito Tributário Exigido, Exonerado e Mantido a seguir: (...)

Insurgindo-se contra a decisão da DRJ, a contribuinte interpôs **recurso voluntário** (E-fls. 293 ss.), basicamente reiterando as razões de defesa veiculadas em sua impugnação administrativa, com exceção da questão do pagamento, apenas com a ressalva quanto a um equívoco de cálculo cometida pela d. Autoridade julgadora, mas percebido e corrigido pela Administração na sequência.

Do julgamento do recurso resultou o **Acórdão n. 1803-00.895** (E-fls. 465 ss.), que lhe negou provimento, em razão de considerar que *“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.”*

A contribuinte então interpôs **Recurso Especial** (E-fls. 479 ss.) (i) defendendo a dedutibilidade das despesas correspondentes a tributos com exigibilidade suspensa da base de cálculo da CSLL, apresentando como paradigmas os acórdãos n. 1401-00.058 e 198-00099, com as razões já conhecidas descritas nos recursos anteriores.

Aduziu, ainda, (ii) que obteve sentenças favoráveis transitadas em julgado nos Mandados de Segurança n. 1999.61.00.027828 e n. 2002.61.0011975, pela inexigibilidade da CPMF cuja dedutibilidade ora se discute, e baixou a dívida que estava registrada em seu passivo e ofereceu tais valores à tributação pela CSLL. Assim requereu que, caso se entenda devido algum valor sobre tal montante, seja considerado acréscimo legal decorrente da postergação do pagamento da CSLL e de forma alguma o seu principal com acréscimos sobre a totalidade do valor como objetiva a cobrança.

Por fim, (iii) sustenta que por se tratar de matéria suscetível de reconhecimento de ofício e em função da busca da verdade material, deveria ser reconhecida a decadência do lançamento da CSLL referente ao ano calendário de 2000, aplicando-se o art. 150, parágrafo 4º., considerando-se que a ciência do auto de infração ocorreu em 22.09.2006.

Na sequência, a recorrente protocolizou **petição** (E-fl. 571 ss.) requerendo a juntada dos balancetes contábeis e analíticos mensais referentes ao período de janeiro de 2007 a dezembro de 2009, que consubstanciariam prova da inclusão da CPMF na base de cálculo da CSLL, requerendo, na hipótese de mantida a glosa, seja reconhecida a postergação do pagamento da CSLL, quando do trânsito em julgado das sentenças dos referidos processos, com a revisão do lançamento, excluindo-se o principal e acréscimos legais até a quantia considerada devida em função da postergação, reiterando-se o pedido relativo à decadência do ano de 2000.

O recurso foi recepcionado por **Despacho de Admissibilidade** (E-fls. 1009 ss.) que se deteve sobre os dois acórdãos paradigmas apresentados, delimitando o presente julgamento à dedutibilidade ou não da base de cálculo da CSLL de despesas correspondentes a tributos com exigibilidade suspensa.

A Fazenda Nacional, por sua vez, ofereceu **Contrarrazões** (E-fls. 1018 ss.) suscitando algumas questões quanto aos paradigmas apresentados pela recorrente – que serão abordadas oportunamente na análise de conhecimento – e defendendo a indedutibilidade das despesas correspondentes a tributos com exigibilidade suspensa.

Passa-se, assim, à apreciação do recurso especial da contribuinte.

Voto Vencido

Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio - Relatora

CONHECIMENTO

O conhecimento do Recurso Especial condiciona-se ao preenchimento de requisitos enumerados pelo artigo 67 do Regimento Interno deste Conselho, que exigem analiticamente a demonstração, no prazo regulamentar do recurso de 15 dias, de (1) existência de interpretação divergente dada à legislação tributária por diferentes câmaras, turma de câmaras, turma especial ou a própria CSRF; (2) legislação interpretada de forma divergente; (3) prequestionamento da matéria, com indicação precisa das peças processuais; (4) duas decisões divergentes por matéria, sendo considerados apenas os dois primeiros paradigmas no caso de apresentação de um número maior, descartando-se os demais; (5) pontos específicos dos paradigmas que diverjam daqueles presentes no acórdão recorrido; além da (6) juntada de cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas, da publicação em que tenha sido divulgado ou de publicação de até 2 ementas, impressas diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União quando retirados da internet, podendo tais ementas, alternativamente, serem reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade.

Observa-se que a norma ainda determina a imprestabilidade do acórdão utilizado como paradigma que, na data da admissibilidade do recurso especial, contrarie (1) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal (art. 103-A da Constituição Federal); (2) decisão judicial transitada em julgado (arts. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil; e (3) Súmula ou Resolução do Pleno do CARF.

Voltando-se então ao caso sob exame, alguns pontos merecem ser esclarecidos, para além da divergência em torno da dedutibilidade de despesas com tributos com exigibilidade suspensa, no que se segue o despacho de admissibilidade, para se conhecer o recurso especial quanto a este aspecto, adianta-se.

Primeiramente, manifesta-se sobre as considerações da Fazenda Nacional quanto aos paradigmas apresentados, conforme mencionado no relatório acima. Leia-se:

“Inicialmente, cumpre ressaltar que o acórdão de nº 198-00.099, já foi reformado pela Câmara Superior de Recurso Fiscais, na sessão de 20 de novembro de 2012, por meio do acórdão nº 9101-001.512.

Como o acórdão paradigma foi reformado posteriormente à interposição do recurso especial pelo contribuinte, este deve ser admitido, mas, é importante salientar que a tese defendida pelo contribuinte já se encontra superada.

Outrossim, quanto ao acórdão nº 1401-00.058, melhor sorte não socorre ao recorrente. Apesar de ter sido afastada a exigência de CSLL decorrente da não adição do montante de tributos com exigibilidade suspensa, o contribuinte expressamente renunciou ao direito ao qual se fundava a ação, com a consequente desistência total da lide, em razão da adesão a parcelamento.

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

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

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

Entende-se que a Fazenda Nacional enumera diferentes possibilidades, mas que não passam de especulações do que poderia ter ocorrido, sem trazer nenhuma situação concreta, efetiva, que impeça o julgamento do recurso especial, razão pela qual se mantém a decisão pelo seu conhecimento.

Um outro ponto refere-se à apreciação do pedido quanto à decadência de ofício. É verdade que noutros julgamento já se votou por essa possibilidade. Ocorre que no caso concreto a Recorrente não envidou qualquer esforço em demonstrar divergência ou desenvolver seu recurso nesse sentido, provavelmente porque isso não seria possível já que o acórdão recorrido não tratou do tema, porque não foi veiculado durante todo o processo, só sendo aventada com o recurso especial e uma petição posterior. Nesse sentido, não se conhecerá deste tópico nesta oportunidade, por se compreender que também existem regras que regem o processo e não podem ser mitigadas por uma pretensa busca da verdade material, como sugeriu a recorrente.

Assim, vota-se por **CONHECER O RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE.**

MÉRITO

1. Dedutibilidade de despesas com tributos com exigibilidade suspensa da base de cálculo da CSLL

Conforme a análise de conhecimento procedida, devolve-se, então, ao julgamento deste Colegiado a questão em torno da dedutibilidade de despesas com

tributos com exigibilidade suspensa da base de cálculo da CSLL, para o que adoto como razões de decidir o voto vencedor do ilustre Conselheiro Marcos Takata, em relação ao voto da ilustre Conselheira Relatora Albertina Silva Santos de Lima, no acórdão n. 1401-00.058, inclusive utilizado como paradigma pela ora recorrente:

“Conselheiro — MARCOS SHIGUEO TAKATA, Redator designado.

Peço vênia à nobre relatora, mas divirjo de seu entendimento quanto à indedutibilidade das despesas com tributos com exigibilidade suspensa, pelo fundamentos que passo a deduzir.

Sem dúvida que as provisões, ou melhor, as contrapartidas das provisões são despesas indedutíveis, seja na determinação do lucro real como para a apuração da base de cálculo da CSL, conforme o art. 13, I, da Lei 9.249/95. Nos moldes do mesmo preceito, as provisões, cujas contrapartidas são despesas dedutíveis, limitam-se às provisões técnicas de entidades de previdência complementar, de companhias seguradoras e de capitalização, além das constituídas para pagamento de férias de empregados e 13º salário (embora as duas últimas, a bem ver, não tenham a natureza propriamente de provisões).

A regra geral, pois, é a indedutibilidade das despesas de provisões. O que faz todo o sentido, na medida em que se compreenda o caráter das 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 excludível 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.

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.

Além de o passivo de tributos com exigibilidade suspensa não ter caráter de provisão, entendo que aquele não se coloca sob a incidência do art. 41, § 1º, da Lei 8.981/95, para fins de CSL.

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. Dispunha o art. 42 da Lei 8.981/95:

Art. 42. A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento.

Parágrafo único. A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão do disposto no caput deste artigo poderá ser utilizada nos anos-calendário subsequentes.

Os arts. 57 e 58, dessa lei preceituam:

CAPÍTULO IV

DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

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, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na

legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta lei.

§ 1º Para efeito de pagamento mensal, a base de cálculo da contribuição social será o valor correspondente a dez por cento do somatório:

Art. 58. Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento.

Veja-se a dicção do art. 41 da Lei 8.981/95:

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.

§ 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.

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 CSL.

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, entendo 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 em 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.

A pertinência lógica e sistemática da interpretação me conduz a dizer igualmente que, se o art. 41, § 1º, da Lei 8.981/95 fosse aplicável à CSL, também lhe seriam aplicáveis as regras dos arts. 32 e 33, do Decreto-lei 2.341/87, mesmo sem ou antes do advento do art. 22 da Medida Provisória 2.158/01, que preconiza a aplicação da preceituação dos arts. 32 e 33, do Decreto-lei 2.341/87 à CSL:

Art.22. Aplica-se à base de cálculo negativa da CSL o disposto nos arts. 32 e 33 do Decreto-Lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987.

Mas, sabidamente o art. 22 da Medida Provisória 2.158/01 inovou o ordenamento jurídico, i.e, sua preceituação à CSL só teve cabimento a partir da introdução desse dispositivo, mediante o art. 20 da Medida Provisória 1.858-6, de 29 de junho de 1999 (atual art. 22 da Medida Provisória 2.158/01).

Para uma interpretação sistemática, trago à colação mais algumas normas legais, como os arts. 12, 15 e 16, da Lei 9.065/95:

Art. 12. O disposto nos arts. 42 e 58 da Lei nº 8.981, de 1995, vigorará até 31 de dezembro de 1995.

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

Parágrafo único O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subsequentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995.

Parágrafo único O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios da base de cálculo negativa utilizada para a compensação.

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 ou apêndice ao anterior, ao vedar a sucessora por incorporação, fusão ou cisão de compensar os prejuízos fiscais da sucedida.

Também, o art. 13, I, da Lei 9.249/95, que versa sobre as provisões:

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

Processo nº 16327.001437/2006-11
Acórdão n.º **9101-003.069**

CSRF-T1
Fl. 1.042

a elas aplicável;

Na mesma linha, os arts. 10 a 30, 50 a 14, 17 a 24, 26, 28 a 30, 55 e 71, da Lei 9.430/96, e mesmo os arts. 24-A e 24-B, dessa lei, e assim por diante.

Entendo, pois, que as interpretações literal, lógica e sistemática não permitem extrair a exegese de que o art. 41, § 1º, da Lei 8.981/95 seja aplicável à CSL.

Por essa ordem de considerações, meu voto é para dar provimento ao recurso para afastar a exigência da CSL decorrente da não adição do montante de tributos com exigibilidade suspensa.”

Por essas razões, vota-se **POR DAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE.**

(assinado digitalmente)

Daniele Souto Rodrigues Amadio

Voto Vencedor

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo - Redator Designado

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

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

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;(Vide Lei 9.430, de 1996)

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

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

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

Há também provisões para encargos sociais e trabalhistas.

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

O próprio texto legal do inciso I do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, não restringe o conceito de provisão às provisões para risco de perda patrimonial, que normalmente apresentam um maior grau de incerteza.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

13 - A obrigatoriedade de pagar os valores dependem de eventos futuros e incertos, ou seja, dependem de decisão judicial. Se for incerto, não pode ser classificado como contas a pagar, que por sua natureza, impõe liquidez e certeza. A provisão, por sua vez, não possui um dos elementos, quais sejam liquidez e certeza, pois se assim fosse, um termo seria sinônimo do outro.

14 - Ao interpor a ação judicial, o interessado pretende se ver dispensado do recolhimento do tributo. Para a administração tributária, demonstra que, segundo seu entendimento, o valor não é devido, como também

demonstra, para seus sócios e terceiros, que luta para não recolher o tributo. Em suma, tanto o interessado, quanto a administração tributária, não têm certeza sobre seus direitos. Ambos aguardam o pronunciamento do poder judiciário.

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

[...]

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

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

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

JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR FORÇA DE MEDIDAS JUDICIAIS — Por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, os juros de mora sobre tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais seguem a norma de dedutibilidade do principal. (Ac. 101-95.727, de 20/09/2006. Rec. 135.395. Rel. Cons. Paulo Roberto Cortez)

IRPJ — CSLL — PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS — TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa — Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de

determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. Assim, a dedutibilidade de tais rubricas somente ocorrerá por ocasião de decisão final da justiça, desfavorável à pessoa jurídica.

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

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

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

CSLL — BASE DE CÁLCULO — DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPensa — Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, inciso II do CTN, constituem provisões e não despesas incorridas, estando vedada sua dedução para apuração da base de cálculo da CSLL, conforme regra do art. 13, inciso I, da Lei 9.249/95. (Ac. 108-08.126, de 02/12/2004. Rec. 139.544. Rel. Cons. Luiz Alberto Cava Macieira)

Esta Primeira Turma da CSRF também já manifestou entendimento de que os tributos com exigibilidade suspensa têm caráter de provisão e, como tais, não são dedutíveis na apuração da CSLL, conforme os seguintes julgados:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa.

Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos discutidos judicialmente, cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de

determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. O mesmo ocorre com a provisão para juros sobre contingências fiscais os quais, por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, devem seguir a norma de dedutibilidade do principal. (Acórdão 9101-01.214, de 18/10/2011).

CSLL. DEDUÇÕES DA BASE DE CÁLCULO. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa.

Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151, do Código Tributário Nacional - CTN, são indedutíveis para efeito da determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. (Acórdão 9101-001.512, de 20/11/2012).

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

Entretanto, também diverjo da relatora quanto a esse tipo de entendimento.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Desse modo, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo