



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

Processo n° 16327.001440/2009-88
Recurso n° 999999 Voluntário
Acórdão n° 1401-000.762 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de abril de 2012
Matéria IRPJ/CSLL
Recorrente COMPANHIA DE SEGUROS ALIANÇA DO BRASIL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

IRPJ/CSLL. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSAS. 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.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. É cabível a aplicação de juros de mora sobre multa de ofício, pois a teor do art. 161 do Código Tributário Nacional sobre o crédito tributário não pago correm juros de mora, como a multa de ofício também constitui o crédito tributário sobre ela também necessariamente incide os juros de mora na medida em que também não é paga no vencimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade e no mérito, pelo voto de qualidade NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, Maurício Pereira Faro e Karem Jureidini Dias.

(assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva – Presidente

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto – Relator

Processo nº 16327.001440/2009-88
Acórdão n.º **1401-000.762**

S1-C4T1
Fl. 669

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Maurício Pereira Faro, Karem Jureidini Dias e Jorge Celso Freire da Silva.

CÓPIA

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra o Acórdão nº 16-23.698, da 2ª 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:

Conforme o Termo de Verificação Fiscal de fls. 120/134, em fiscalização empreendida junto à empresa acima identificada, o Auditor-Fiscal autuante verificou em síntese que:

1. Em respostas oferecidas a intimações feitas pela Fiscalização, a contribuinte esclareceu que provisionou, nas demonstrações financeiras dos anos-calendário de 2004 a 2007, valores de COFINS e PIS com exigibilidade suspensa declarados em DCTF. A empresa constitui, também, provisão contábil referente à atualização monetária destes valores, tendo sido apresentadas cópias do razão contábil das contas que registram tais lançamentos (fls.45/54).
2. A contribuinte corrigiu, ainda, os valores dos depósitos judiciais efetuados, contabilizando tais valores como receitas dos respectivos períodos (fls.76/78), o que neutralizou o respectivo resultado na apuração contábil.
3. Com referência à apuração da base de cálculo do IRPJ dos períodos de 2004 a 2007, a contribuinte adicionou os valores das provisões relativas aos tributos com exigibilidade suspensa declarados em DCTF. Entretanto, os valores referentes às atualizações monetárias dos tributos suspensos não foram adicionadas ao lucro líquido para efeito de apuração do IRPJ.
4. Quanto à CSLL, os tributos com exigibilidade suspensa declarados em DCTF não foram adicionados ao lucro líquido dos referidos anos-calendário para apuração da base de cálculo da contribuição. O mesmo tratamento foi dado às atualizações monetárias que não foram adicionadas ao lucro líquido para apuração da base de cálculo da CSLL.
5. O valor contabilizado a título de tributos e contribuições com a exigibilidade suspensa revela nítido de caráter de provisão e, por determinação legal, deve ser adicionado à apuração da base de cálculo da CSLL. O referido tratamento independe haver depósito judicial ou não, uma vez que o mesmo não tem caráter de pagamento, prestando-se tão somente a suspender a exigibilidade do crédito tributário.
- 5.1. A constituição dos créditos tributários de CSLL dos períodos-base de 2004 a 2007 referentes à não adição das provisões de COFINS e PIS, informados em DCTF com exigibilidade suspensa, necessita ser feita de ofício para preservar o interesse da Fazenda Nacional, face ao deslinde incerto e futuro da demanda judicial que discute a incidência da COFINS e do PIS previstos na Lei nº 9.718/98.
6. As provisões referentes às atualizações monetárias dos tributos, cujas exigibilidades estão suspensas, também têm a natureza de provisão e não de despesa incorrida, sujeitando-se às mesmas regras de dedutibilidade impostas ao principal. Devem, portanto, ser adicionadas ao lucro líquido do exercício para efeito de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

6.1. Aplica-se à matéria o §1º, do art.41, da Lei nº 8.981/95 em conjunto com o art.13 da Lei nº 9.249/95. O caput do art.41, da Lei nº 8.981/95, dispõe que o tributo e contribuições são dedutíveis segundo o regime de competência, porém o §1º do dispositivo legal disciplina que a dedutibilidade pelo regime de competência não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151, do CTN, haja ou não depósito judicial.

Em decorrência das constatações feitas pela fiscalização, em 22/12/2009 foram lavrados Autos de Infração de IRPJ (fls.135/142) e CSLL (fls. 143/151), com os valores a seguir discriminados:

Demonstrativo da CSLL

(...)

DA IMPUGNAÇÃO

A autuada apresentou a impugnação de fls. 154/188, protocolizada em 21/01/2010 e acompanhada dos documentos de fls.189/527, expondo, em síntese, que:

1. O auto de infração é nulo porque foi fundamentado em hipóteses legais alternativas e incompatíveis entre si.

1.1. Primeiro, o Fisco equiparou "tributos com exigibilidade suspensa" a "provisões", de forma que os valores apurados deveriam ser adicionados na apuração da base de cálculo da CSLL e do IRPJ, nos termos do art.2º, da Lei nº 7.689/88 e do art.13,1, da Lei nº 9.249/95.

1.2. Depois, considerou que o art.41, §1º, da Lei nº 8.981/95 prevê a indedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa na base de cálculo da CSLL e da respectiva variação monetária em relação ao IRPJ.

1.3. Ora, ou o Fisco afirma que tributos com exigibilidade suspensa e variação monetária são provisões, desconsiderando o art.41, da Lei nº 8.981/95, ou requer a aplicação dos ajustes ao IRPJ e à CSLL, afrontando o princípio da estrita legalidade.

2. A obrigação reconhecida pela impugnante, tributos com exigibilidade suspensa, possui quantificação exata do valor a ser pago, data de pagamento e norma legal que a determina. Logo, ainda que com a exigibilidade suspensa, o passivo não deixa de ser exigível.

2.1. Sendo assim, o passivo contábil reconhecido pela impugnante não é uma provisão, tendo em vista que os tributos com exigibilidade suspensa são, em verdade, passivos exigíveis, razão pela qual fica descaracterizada a equiparação entre (i) tributos com exigibilidade suspensa e (ii) provisões.

3. É incabível a cobrança de CSLL, pois o art.41, §1º, da Lei nº 8.981/95, dispõe que o ajuste deverá ser efetuado em relação ao lucro real, e não à base de cálculo da CSLL.

3.1. Não há dispositivo legal que negue a dedução das despesas de tributos com a exigibilidade suspensa na base de cálculo da CSLL.

4. Não é tributável a variação monetária passiva dos tributos com exigibilidade suspensa por medida judicial, sem realização de depósito.

4.1. Os tributos questionados por meio de ação ordinária, medida cautelar ou que tenham suspensão da exigibilidade garantida por sentença, como é o caso de parcela de PIS e COFINS da impugnante (sentença e decisão liminar em medida cautelar),

não se submetem à regra contida no art.41, da Lei nº 8.981/95, por tratar-se de rol taxativo (incisos II a IV do CTN).

5. Tendo em vista que não há lei que determine a adição, tanto para fins de cálculo de IRPJ, como de CSLL, da despesa com atualização monetária de tributo com exigibilidade suspensa, o entendimento do Fisco implica em ofensa ao art.150,1, da CF.

É o relatório.

A DRJ, por unanimidade de votos, manteve o lançamento, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004,2005, 2006, 2007

PROVISÕES PARA PAGAMENTO DE CONTINGÊNCIAS FISCAIS.
INDEDUTIBILIDADE.

As provisões somente podem ser deduzidas das bases de cálculo do IRPJ e 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, enquadram-se nesta classificação e devem ser adicionados ao lucro real e à base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, se seu registro contábil reduziu o resultado do exercício.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

Não compete à autoridade administrativa apreciar questões relacionadas à inconstitucionalidade de leis ou à ilegalidade de normas infralegais, matérias estas reservadas ao Poder Judiciário.

Irresignada com a decisão de primeira instância a interessada interpôs recurso voluntário a este Conselho, repisando os tópicos trazidos anteriormente na impugnação e aduzindo em complemento:

- Na hipótese de o CARF entender que a exação fiscal imposta é realmente devida, deve-se, no mínimo, reconhecer que a multa de ofício não poderá sofrer ajustes mediante aplicação da Taxa SELIC. Isso porque, multa de ofício tem natureza eminentemente repressiva e punitiva, ou seja, é uma sanção.

- Ademais, na medida em que existe uma forma específica de indenização do Erário, qual seja, o acréscimo de juros de mora e correção monetária como forma de ajuste do valor devido (principal), torna-se abusiva a incidência de juros sobre a multa de ofício, constituindo-se como um *plus* de caráter eminentemente sancionatório.

Processo nº 16327.001440/2009-88
Acórdão n.º **1401-000.762**

S1-C4T1
Fl. 673

Consta dos autos Contrarrazões ao Recurso voluntário na forma do Regimento Interno do CARF.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator.

O recurso reúne as condições de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Preliminar de Nulidade

Preliminarmente, a Recorrente requer a nulidade dos autos de infração porque não se demonstrou a matéria tributável, como o cálculo do tributo devido; tributou o patrimônio e não a renda e feriu o princípio da legalidade.

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 (fls. 04 e 14), com o respectivo detalhamento do cálculo dos tributos devidos e levados ao conhecimento da autuada e tendo a interessada se defendido através da peça impugnatória e recurso voluntário acostados aos autos.

Ademais, cabe salientar que o trabalho fiscal se pautou por várias intimações feitas à contribuinte, ao longo do período em que esteve sob fiscalização, não se vislumbrando quaisquer atos ou omissões do autuante que tivessem obstaculizado sua produção de provas. Ao contrário, foram-lhe concedidas todas as oportunidades possíveis para se defender.

Acrescente-se que, quando muito, em se admitindo o fato da autoridade lançadora ter cometido algum engano com relação à matéria de fato ou de direito no que concerne ao lançamento, tratar-se-ia então também 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:

“26. Da análise do exposto no Auto de Infração e no “Termo de Verificação Fiscal”, resta claro que, numa postura absolutamente inaceitável, o Sr. AFRF buscou enquadrar as despesas relativas ao PIS e à COFINS, com exigibilidade suspensa, declarada sob dois enfoques distintos.

27. Primeiro, equipara 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.

28. Depois, parte da premissa 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 e da respectiva variação monetária em relação ao IRPJ.

29. Ora, ou o Sr. AFRFB afirma que tributos com exigibilidade suspensa e variação monetária são provisões (e não são), fazendo letra morta do art. 41, da Lei nº 8.981/95, ou requer a aplicação dos ajustes aplicáveis ao IRPJ à CSLL afrontando o princípio da estrita legalidade.

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

Da parte final do argumento utilizado pelo Autuante fica claro que 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 (variação monetária – acessório) 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.

Isso quer dizer que esse duplo fundamento não é incoerência do enquadramento legal, mas apenas o fato de haver no ordenamento jurídico redundância de duas legislações amparando o mesmo fato, mas de forma convergente, sendo uma mais genérica (Lei n. 9.249/95) do que a outra. (art. 41 da Lei n. 8981/95).

Sendo assim, a meu ver, *data maxima venia*, nem mesmo tal dispositivo seria necessário. Se de fato o único texto normativo a ser interpretado fosse o § 1º, artigo 41 da Lei 8.981/95, com razão estaria a Recorrente. Entretanto, faz-se mister enfrentar o dispositivo que estabelece a proibição de provisionar valores não autorizados por lei.

Ora, os tributos com exigibilidade suspensa não são uma obrigação ou despesa efetiva, mas sim uma provisão. O fato de a obrigação ser imposta por lei não é critério para se aferir a distinção entre obrigação e provisão, como muitos afirmam, afinal toda obrigação mesmo aquela contratual, decorre de lei em seu sentido mais lato.

Obrigações são passivos que possuam o atributo da certeza sobre sua própria exigibilidade, sobre seu valor (liquidez) e sobre sua data de liquidação.

Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins, Ernesto Rubens Gelbcke e Ariovaldo dos Santos (in Manual de contabilidade societária. São Paulo: Atlas, 2010, p.335) assim conceituaram as provisões:

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

Estabelecidas essas premissas, pode-se constatar cristalinamente que os tributos cujas exigibilidades estejam suspensas por medida judicial como é o caso, classificam-se como provisões e não como obrigações. Afinal, não se pode saber com precisão se ao final da lide (administrativa ou judicial), se os tributos serão efetivamente devidos, qual a base de cálculo devida e muito menos a data de sua liquidação.

Firmado o fundamento de que tais contribuições no contexto aqui descrito possuem natureza de provisões, não são dedutíveis, a legislação abaixo se amolda como uma luva:

Lei nº 7.689, de 15/12/98

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

(...)

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

.....

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

Lei nº 9.249, de 26/12/95

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

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

Nessa mesma pisada 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.”

Nesse mesmo diapasão, o doutrinador Ricardo Mariz de Oliveira, em "O Alcance e o Sentido Sistemático da Indedutibilidade dos Depósitos de Tributos em Processos Fiscais - A Dedutibilidade dos Depósitos em Processos de Consignação em Pagamento", traz as seguintes considerações:

(...) Ora, se a pessoa jurídica não aceita o tributo que a lei ou a autoridade lhe exige, porque o considera indevido, ela não pode registrar esse tributo na contabilidade como devido, pura e simplesmente. Se assim o fizer, estará agindo incorretamente, inconsistentemente com a realidade, além de insinceramente. O que lhe compete fazer é demonstrar no balanço o risco de perder a discussão sobre o tributo, pela via da reserva ou da provisão que a lei prescreve.

(...)

As contas de despesas, em resultado, e as contas a pagar no passivo, decorrem da existência de relações jurídicas que impõem obrigações à pessoa jurídica, ou de situações de fato que dão origem a perdas e a prejuízos.

Ora, se o contribuinte intenta qualquer ação ou procedimento administrativo, pelo qual declara não reconhecer a existência da relação jurídica tributária, não pode singelamente contabilizar a despesa que pressupõe exatamente o reconhecimento da relação jurídica tributária".

Ainda nessa mesma esteira, esta Quarta Câmara julgou o recurso nº 520.135 de 24/02/2010 da relatoria de Eduardo Martins Neiva Monteiro. O referido recurso, cuja ementa abaixo se transcreve, tratou especificamente da indedutibilidade de tributos com a exigibilidade suspensa da base de cálculo da CSLL, por configurar natureza de provisão:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2003

CSLL. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSÃO. Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art.

151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. Assim, a dedutibilidade de tais rubricas somente ocorrerá por ocasião de decisão final da justiça, desfavorável à pessoa jurídica (Acórdão CSRF nº 9101-00.592, de 18 de maio de 2010).

(...)

Por abraçar sem ressalva o teor do referido voto, transcrevo abaixo razões de decidir do mesmo para serem consideradas também como fundamento do presente voto:

A discussão cinge-se em saber se valores a título de tributos com exigibilidade suspensa em razão de ação judicial em que se discute a constitucionalidade de determinadas incidências, com ou sem depósito, podem ser deduzidos para fins de apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

Para a Receita Federal do Brasil, não há qualquer dúvida.

De acordo com o entendimento exposto na Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, que dispõe sobre a apuração e o pagamento da CSLL, a possibilidade de dedução não alcança tal hipótese:

Art. 50. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do resultado ajustado, segundo o regime de competência.

Parágrafo único. O disposto no caput **não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa em virtude de:**

I - depósito, ainda que judicial, do montante integral do crédito tributário;

II - impugnação, reclamação ou recurso, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

III - concessão de medida liminar em mandado de segurança;

IV - concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial. (destaquei)

Assim, estaria vedada a dedução a tal título, a exemplo do que ocorre quando da determinação do lucro real, nos termos da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, e Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995:

Lei nº 8.541/92

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

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

.....

Art. 8º **Serão consideradas como redução indevida do lucro real, de conformidade com as disposições contidas no art. 6º, § 5º, alínea b, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, as importâncias contabilizadas como custo ou**

despesa, relativas a tributos ou contribuições, sua respectiva atualização monetária e as multas, juros e outros encargos, cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial em garantia. (destaquei)

Lei nº 8.981/95¹

Das Alterações na Apuração do Lucro Real

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.** (destaquei)

De acordo com a fiscalização, os valores provisionados não seriam passíveis de dedução, nos termos da legislação de regência voltada à apuração da CSLL:

Lei nº 7.689, de 15/12/98

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

.....

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

.....

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

Lei nº 9.249, de 26/12/95

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

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

¹ "Não houve revogação expressa, mas o art.8º da Lei nº 8.541/92 está revogado pelo art.41, §1º, da Lei nº 8.981/95 por ter tratado da mesma matéria, mas de modo diferente. Pela nova redação, os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do inciso I do art.151 do CTN (moratória) passaram a ser dedutíveis pelo regime de competência ("Higuchi, Hiromi et al. Imposto de Renda das empresas: interpretação e prática. 36ª ed. São Paulo: IR Publicações, 2011, p.371).

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

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

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

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

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

As estimativas são essenciais quando se trata de provisões devido à sua característica intrínseca de incerteza. A **estimativa confiável** é resultante da capacidade da entidade determinar um conjunto de desfechos possíveis (...).

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

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

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

Exatamente tal exemplo foi objeto de tópico específico no aludido Manual de Contabilidade, em que foram tecidas críticas a respeito de sua inclusão na norma. De acordo com os autores sequer a conclusão poderia ser extraída da NPC 22. Os fundamentos empregados pelos autores são aqui integralmente acolhidos para se firmar o entendimento de que se trata de provisão. Textualmente:

“Em primeiro lugar, a NPC 22 deriva da IAS 37 emitida pelo IASB², e esta não contém o referido exemplo, e ele não se coaduna, no nosso julgamento, com o conteúdo das próprias normas, nem com a NPC 22 e nem com a IAS 37. No corpo da IAS 37 não há qualquer distinção entre ‘obrigação legal’ e ‘obrigação não formalizada’ (constructive obligation) para fins de reconhecimento de uma provisão. Veja-se na parte inicial relativa às Definições, dentro do §6º, da NPC 22:

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

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

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

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

Ainda nas definições, há o conceito de provisão:

‘(ii) Uma provisão é um passivo de prazo ou valor incertos.’

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

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

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

‘Provisões

10. Uma provisão deve ser reconhecida quando:

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

Aqui se tem a completa e explícita corroboração da definição a que chegamos mais atrás. E, ao longo de todo o corpo da referida NPC (e da IAS 37), não mais se

faz qualquer distinção entre obrigação legal e obrigação não formalizada. **Porém, no citado exemplo-4-a, há algo diferente** e afirma que:

‘ 4. Tributos

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

.....

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

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

.....

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

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

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

Jurisprudência Judicial e Administrativa

³ Aprova o Pronunciamento Técnico CPC 25 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes (correlação às Normas Internacionais de Contabilidade - IAS 37).

Documento assinado eletronicamente por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA, Assinado digitalmente em 06/05/2012 por ANTONIO BEZERRA NETO

, Assinado digitalmente em 25/09/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA

Impresso em 29/10/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso em relação a dedutibilidade das provisões.

Provisões referentes às atualizações monetárias.

As provisões referentes às atualizações monetárias dos tributos cujas exigibilidades estão suspensas seguem a mesma sorte do principal, uma vez que são acessórios conforme Código Civil de 2002. Assim tais valores também têm natureza de provisão e não de despesa incorrida, sujeitando-se às mesmas regras de dedutibilidade impostas ao principal. Devem, portanto, ser adicionados ao lucro líquido do exercício para efeito de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Sua dedução está condicionada às mesmas regras prescritas aos tributos a que estão relacionados, aplicando-se a norma contida no artigo 41 da Lei nº 8.981/1995 no caso do IRPJ com exigibilidade suspensa e do art. 13 da Lei nº 9.249/95, em se tratando de provisões.

Em relação às provisões do IRPJ, então, seu regramento segue não só o § 1º do artigo 41 da Lei nº 8.981/95, que excetua expressamente a dedutibilidade do regime de competência, mas também o art. 13 da Lei nº 9.249/95, que introduziu no ordenamento tributário nova regra de dedutibilidade de tributos e contribuições na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (inedutibilidade das provisões). Repito, por importante o que já se colocou *retro*, esse duplo fundamento não é incoerência do enquadramento legal, mas apenas o fato de haver no ordenamento jurídico redundância de duas legislações aparando o mesmo fato, mas de forma convergente, sendo uma mais genérica (Lei n. 9.249/95) do que a outra. (art. 41 da Lei n. 8.981/95).

Mantenho, portanto, este item.

Cabe salientar, por importante conforme consignado pelo autuante no TVF que:

Os valores que devem ser adicionados às bases de cálculo de IRPJ e CSLL são os referentes às atualizações dos tributos com exigibilidade suspensa sem depósito judicial, uma vez que sobre os valores com depósito judicial, o contribuinte contabilizou como receita contábil a atualização de tais valores, neutralizando o resultado na apuração contábil. Não excluiu tais receitas na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

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 .

No ataque à essa questão geralmente se utiliza do argumento *a contrario sensu*. Ou seja, como a única hipótese de incidência de juros sobre multa está consignada no parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96, deve, por exclusão, nas demais hipóteses, ser expurgada a aplicação dos juros sobre a multa aplicada, que só passará a incidir nos termos do § 1º do art. 161 do CTN.

Ora, como todo argumento *a contrario sensu*, deve-se usá-lo com muita cautela, pois é inseto a ele a chamada “falácia do falso antecedente”. Pois, se uma regra “p” implica “q”. Não se pode concluir com todo o rigor lógico que “não p” implique também em “não q”. Isso porque pode existir outras forma de chegar-se a “q”. Por outras palavras, Se “p” (em havendo multa de ofício isolada) -> (implica) “q” (implica o cálculo de juros de mora sobre ela). Isso não que dizer que se negarmos “p” (no caso da multa de ofício sobre tributo, pois não se trata de multa isolada) estaremos negando necessariamente a existência de “q” (cálculo de juros de mora sobre essa multa). Pois, obviamente, outros antecedentes podem existir, como de fato existem na legislação, “r”, “s” etc que impliquem também em “q”.

Como é sabido, a multa de ofício, *ex vi* art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago (diferença entre o tributo devido e o recolhido).

A partir da leitura do Código Tributário Nacional, conclui-se que a multa, apesar de não ter a natureza de tributo, faz parte do crédito tributário. É a inteligência dos artigos 3º e 113 do CTN, conjugado com art. 139 que assim dispõe “O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”

Ou seja, enquanto o art. 3º exclui as multas da definição de tributo, os dispositivos seguintes (art. 113, §1º, e art. 139) trazem-nas para compor o crédito tributário. Por conseguinte, a cobrança das multas lançadas de ofício deve receber o mesmo tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário.

Por sua vez, o art. 161 do Código Tributário Nacional dispõe que os juros de mora passam a integrar o crédito tributário não pago, de forma a que a incidência da multa alcança tanto o crédito tributário principal quanto os juros de mora sobre ele incidentes.

Em resumo, é cabível a aplicação de juros de mora sobre multa de ofício, pois a teor do art. 161 do Código Tributário Nacional sobre o crédito tributário não pago correm juros de mora, como a multa de ofício também constitui o crédito tributário sobre ela também necessariamente incide os juros de mora na medida em que também não é paga no vencimento.

Assim, não procede o argumento no sentido de afirmar que apenas a partir da existência do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa aplicada. Ora, tal previsão diz respeito à aplicação de multa isolada sem crédito tributário. Assim, a teleologia de tal dispositivo legal vem a reboque de se ratificar a incidência dos juros sobre a multa que não toma como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa de ofício.

O Conselheiro Alkmim foi muito feliz em sua explicação por ocasião do Acórdão 1401-00.155 no qual a referida matéria também foi enfrentada:

(...) Seria o óbvio não conter referida previsão quando a multa é aplicada sobre crédito tributário não pago. Isso porque, ao contrário do que afirma a Recorrente, caso existisse tal previsão – de incidência de juros sobre multa –, poder-se-ia imaginar a dupla incidência dos juros, é dizer, uma sobre o crédito tributário e outra sobre a multa depois de formalizada. Em se tratando de tributo não pago, a multa deve incidir sobre a totalidade do crédito tributário que deixou de ser recolhido, incluindo-se nele a correção monetária e os juros. Assim, na verdade, não é o juros que incide sobre a multa, mas sim a multa que incide sobre o crédito tributário com juros e correção monetária.

Diante do exposto, mantenho os juros de mora sobre a multa de ofício.

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.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto

Declaração de Voto

O Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira:

Ouvi atentamente o bem fundamentado voto do nobre Conselheiro Relator Antônio Bezerra Neto, assim como as ponderações colocadas pela ilustre Conselheira Karen Jureidini Dias e, após pedido de vista, firmei meu entendimento que ora passo a declinar.

A questão em debate refere-se à dedutibilidade, ou não, dos valores devidos a título de tributo que tiveram sua exigibilidade suspensa. Segundo o entendimento do Conselheiro Antônio Bezerra, trata-se de provisão e dessa forma, indedutível da base de formação da CSLL; ao passo que, no entendimento da Conselheira Karen Jureidini, referidas rubricas não se enquadram no conceito de provisão, recebendo tratamento de obrigação legal, indedutível no que toca ao imposto de renda, mas sem igual restrição no que toca à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Para a solução da controvérsia, fiei-me nos conceitos de provisão e de obrigação fiscal.

Segundo Sérgio Iudícibus, *“Provisões são reduções de ativo ou acréscimos de exigibilidade que reduzem o Patrimônio Líquido, e cujos valores não são ainda totalmente definidos. Representam, assim, expectativas de perdas de ativos ou estimativas de valores a desembolsar que, apesar de financeiramente ainda não efetivadas, derivam de fatos geradores contábeis já ocorridos; isto é, dizem respeito a perdas economicamente incorridas (...) ou a prováveis valores a desembolsar originados de fatos já acontecidos*⁴.

Analisando esse conceito, identifico que as provisões nada mais são do que obrigações relativas a fatos pretéritos, mas que não possuem certeza quanto ao seu prazo de liquidação ou ao seu valor. De fato, quando a empresa possui uma obrigação ainda ilíquida, ou com relação a qual não se tem certeza sobre o prazo em que a mesma poderá ser demandada, deverá registrá-la como provisão. Com isso, promove-se, desde já, o impacto na conta de resultado, prevenindo-se para o cumprimento da obrigação, num quadro de probabilidade quanto ao valor e ao prazo.

Isso porque a provisão é uma medida de prudência, por meio da qual a empresa prepara-se para uma expectativa de gasto futuro com relação a uma obrigação pretérita, mas que ainda não está totalmente perfeita para o seu cumprimento, por faltar-lhe a indicação precisa do valor ou da data de sua liquidação.

Nesse sentido, concordo com o Conselheiro Antônio Bezerra quando afirma que as provisões conformam o conceito de obrigação. De fato, provisão é uma obrigação jurídica, ainda que ilíquida ou ainda que não possa ser de demandada em data definida.

Chamo a atenção, no entanto, que quando falo que a provisão é uma “obrigação”, digo que é uma “obrigação jurídica”, assim entendida como aquela existente entre um sujeito ativo, e um sujeito passivo, por meio da qual este encontra-se obrigado a uma prestação de cunho patrimonial em favor daquele. Toda provisão pressupõe a existência desse

vínculo. Tanto assim que autoriza a redução do patrimônio líquido da entidade, antes mesmo do seu cumprimento efetivo (desembolso), com impacto negativo no resultado da empresa.

A provisão, enquanto “obrigação jurídica”, não se confunde com o que a contabilidade chama de “obrigação legal”, mais especificamente “obrigação fiscal”, uma subconta do passivo exigível.

De fato, “A deliberação CVM nº 488/2005 que aprova o pronunciamento do IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil) NPC nº 27 relata em seu item 57 que um passivo deve ser classificado como circulante quando atender aos seguintes parâmetros: (a) É esperada sua liquidação dentro dos 12 meses seguintes à data de elaboração o balanço; (b) É mantido principalmente com a finalidade de ser transacionado; ou (c) A entidade não tem nenhum direito de postergar sua liquidação por período que exceda os 12 meses da data do balanço⁵.

As obrigações jurídicas, em especial aquelas de natureza tributária, nascem com a ocorrência do fato gerador, estabelecendo um vínculo prestacional de natureza patrimonial entre o contribuinte e o sujeito ativo.

Neste sentido, as chamadas “obrigações fiscais” são obrigações jurídico tributárias a serem cumpridas pela empresa, em valores e prazos já conhecidos. Pelo próprio conceito de “obrigação fiscal”, enquanto subconta do passivo circulante, as mesmas possuem certeza quanto à sua existência, são líquidas quanto ao seu valor e definidas com relação ao prazo em que deverão ser cumpridas.

Veja-se que, contrapondo os conceitos de provisão e “obrigação fiscal”, ambos possuem aspectos coincidentes: são (i) obrigações jurídicas presentes (ii) relativas a fatos pretéritos, (iii) registradas no passivo e (iv) que impactam, desde já, na conta resultado. Os efeitos dessa coincidência são tão fortes que, na prática contábil, apesar da atecnia, é comum utilizar-se o termo provisão (provisão de Impostos de Renda, provisão de ICMS, provisão de COFINS etc.) para se referir à obrigação fiscal (Imposto de Renda a pagar, ICMS a pagar, COFINS a pagar etc.).

E, de fato, numa perspectiva contábil, como ambos são passivos com reflexo na conta de resultado, não defluem grandes problemas nessa confusão.

Todavia, os efeitos fiscais de tratar, como iguais, provisão e obrigação legal, são perversos. Isso porque, como bem ressalta a Conselheira Karem Juridini, para fins de formação do lucro tributável, “Ao contrário das provisões que têm a dedutibilidade restrita, no caso de obrigação legal, a dedutibilidade é a regra”⁶.

Assim, impõe-se, para fins fiscais, a diferenciação entre os conceitos.

O objetivo da provisão nada mais é do que tornar indisponível parte do ativo da empresa, como forma de garantir o cumprimento de determinada obrigação de desembolso futuro. A provisão, apesar de se referir a um futuro incerto, é uma obrigação presente, assim

⁵ IUDÍCIBUS, Sérgio de. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. Atlas, São Paulo, 2008. 7 ed. p. 244.

Documento assinado digitalmente por: **DECLARAÇÃO DE VOTO** no acórdão nº 1401.00.483, da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Sessão do CARF, processo nº 19740.000.209/2008-01, **ERZERRA NETO**, Assinado digitalmente em 21/05/2012

considerada pela alta probabilidade de demandar o esforço financeiro da empresa para cumpri-la em montante e prazo indefinidos.

Lado reverso, as “obrigações fiscais”, como subconta do passivo circulante, devem ser obrigações líquidas e de prazo certo para seu cumprimento. Se lhes faltar liquidez ou se não se souber quando poderá ser demandado o dispêndio financeiro para o cumprimento da obrigação, não se estará diante de “obrigação fiscal”.

Veja-se que a diferença entre provisão e obrigação fiscal não se refere à certeza da obrigação. Tanto provisão quanto obrigação fiscal pressupõem e exigem, para o seu registro, que a obrigação jurídica seja dotada de certeza ou, no mínimo, de alta probabilidade para sua implementação.

De fato, segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, *“Se tal probabilidade não existir, ou seja, existir incerteza quanto à existência da relação obrigacional, estaremos diante de um passivo contingente, entendido como “(a) uma obrigação possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade; ou (b) uma obrigação presente que resulta de eventos passados, mas que não é reconhecida porque: (i) não é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja exigida para liquidar a obrigação; ou (ii) o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente confiabilidade”*⁷.

Postas essas considerações, com a fixação dos conceitos de provisão e obrigação fiscal, passo ao seu enquadramento à hipótese dos autos.

Inicialmente, afasto a classificação da suspensão de exigibilidade do crédito tributário como passivo contingente posto que essa medida (suspensão), por si só, não torna incerta a obrigação.

Como explica Orlando Gomes, *“o crédito existe tão logo contraída a obrigação, enquanto a pretensão nasce no momento em que a prestação se torna exigível, isto é, quando a dívida está vencida”*⁸. Neste sentido, a certeza da obrigação e a sua exigibilidade são conceitos ontologicamente diferentes, pelo que o fato de existir uma causa suspensiva da exigibilidade da obrigação não a torna, por si só, incerta.

Lado reverso, não há como argumentar que a incerteza decorre da existência de uma ação judicial, que poderá ser julgada no sentido de declarar a inexistência da relação jurídico tributária questionada. Isso porque, não raras vezes, os contribuintes questionam a obrigação tributária em juízo, e não se ocupam de suspender a sua exigibilidade. Nessa situação, a ação judicial não torna a obrigação, por si só, incerta. Na verdade, como extraído da teoria geral do direito, a suspensão de exigibilidade do crédito tributário interrompe a pretensão do cumprimento da obrigação jurídica. Esta, no entanto, mantém-se perfeita nos seus elementos, mormente pela presunção de legalidade das leis e dos atos administrativos, no caso, do lançamento tributário.

⁷ COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 25. Provisões, Passivo Contingentes e Ativos Contingentes. Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 37. p. 5.

⁸ GOMES, Orlando. *Obrigações Forense*, Rio de Janeiro, 1995. 10^{ed.} p. 17.

Superada essa prefacial, entendo que, para solucionar a questão, impõe-se diferenciar entre a hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário constante do inciso II do art 151 do CTN, daquelas constantes dos incisos IV e V do mesmo artigo.

Isso porque quando o contribuinte realiza o depósito do montante integral do tributo questionado, interrompe-se qualquer possibilidade de dispêndio futuro por parte da empresa para o cumprimento da obrigação. Na verdade, como efeito reflexo do depósito judicial do montante integral do tributo questionado, promove-se a apuração definitiva da obrigação tributária, mormente por que interrompida qualquer possibilidade de incidência de correção monetária, juros ou multa a cargo do contribuinte.

Nesse sentido, não há como enquadrar-se o depósito judicial como provisão, posto não existir a expectativa de desembolso futuro de uma obrigação presente, relativa a fato pretérito, incerto quanto ao valor e ao prazo. Quando o contribuinte realiza o depósito do montante integral, promove, desde já, o desembolso para o cumprimento da obrigação, definitivamente líquida e sem expectativa futura de novo desembolso.

Entendo, assim, que o depósito judicial do montante integral do tributo questionado deve ser registrado como “obrigação fiscal”, no passivo circulante, por tratar-se de obrigação tributária líquida e com a data de desembolso certo e especificamente definido.

Situação diversa, no meu entendimento, ocorre com a suspensão de exigibilidade do crédito tributário por força de ordem judicial, independentemente de depósito. Aqui, a obrigação existe, reporta-se a fato pretérito, é líquida (como acontece com as obrigações tributárias em geral, por força do princípio da especificidade conceitual), mas é incerta com relação ao prazo de demanda para seu cumprimento.

Como visto, uma obrigação jurídica, para ser tratada como obrigação legal, da espécie “obrigação fiscal”, registrada na subconta do passivo circulante, demanda que se conheça qual o prazo para o seu cumprimento – que não pode ser superior a 12 meses do balanço. Quando ocorre a suspensão de exigibilidade do crédito tributário, por força de decisão judicial sem depósito, torna-se indefinida a data quando poderá ser demandada a obrigação tributária. Neste sentido, impossível registra-se a obrigação como passivo circulante, na conta “obrigação fiscal”.

Entendo, com esses fundamentos, que a obrigação tributária com exigibilidade suspensa por força de ordem judicial, sem depósito do montante integral do tributo questionado, deve ser registrada como provisão.

Os impactos dessa conceituação para fins de imposto de renda são irrelevantes. Isso porque, como definido no §1º do art. 41 da lei nº 8.981 de 20 de janeiro de 1995, os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa por força de ordem judicial, haja ou não depósito, não são dedutíveis na determinação do lucro real.

Todavia, entendo que, no caso da CSLL, apesar de o seu regime jurídico ter sido transplantado do IRPJ por força do disposto no art. 57 da lei nº 8.981/95, foram excepcionados os elementos de formação da base de incidência do tributo. Veja-se o dispositivo legal, *in litteris*:

Processo nº 16327.001440/2009-88
Acórdão n.º **1401-000.762**

S1-C4T1
Fl. 691

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.

E, quanto às regras de dedutibilidade, no caso da CSLL, a legislação restringiu a dedução das provisões (inciso I do art. 13 da lei nº 9.249/95), mas nada falou quanto à limitação das obrigações fiscais, que entendo devam ser consideradas dedutíveis.

Com esses fundamentos, por entender que os valores depositados em juízo representam “obrigações fiscais” e não “provisão”, dedutíveis da base de incidência da CSLL, declaro meu voto pelo provimento do recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira