



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

Processo nº 16327.001712/2010-83
Recurso nº 99.999 Voluntário
Acórdão nº **1401-000.891 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 04 de novembro de 2012
Matéria CSLL
Recorrente BANCO IBI S/A - BANCO MÚLTIPLO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

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.

MULTA DE OFÍCIO.

O lançamento decorrente de procedimento fiscal implica a exigência de multa de ofício, cujo percentual é fixado em lei.

JUROS SELIC. LEGALIDADE. SÚMULA CARF.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Sumula nº 4 do CARF).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, vencidos o Conselheiro Alexandre Antônio Alkmim Teixeira (Relator),

Maurício Pereira Faro e Karem Jureidini Dias. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Antonio Bezerra Neto

(assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva - Presidente

(assinado digitalmente)

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira – Relator

(assinado digitalmente)

Antônio Bezerra Neto – Redator Designado

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

Relatório

Trata o presente feito de auto de infração decorrente da não inclusão na base de formação da CSLL, de valores relativos a tributos questionados judicialmente e que tiveram sua exigibilidade suspensa tendo em vista a existência de liminar determinando a suspensão de exigibilidade do crédito tributário no ano-calendário 2010.

Segundo se extrai do relatório da decisão, recorrida, “foram reconhecidas pela autuada em 2007 despesas com a constituição de provisão de PIS no montante de R\$9.586.611,23 e R\$58.994.530,60 de COFINS, totalizando R\$ 68.581.141,83, valor que coincide com o total dos depósitos judiciais efetuados ao longo de 2008 e 2009, referentes ao PIS e COFINS dos meses de março a dezembro de 2007. Não foram deduzidas despesas com juros incidentes sobre os tributos cuja exigibilidade estava suspensa, mas apenas o valor principal”.

A decisão restou assim ementada:

*TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR DECISÃO JUDICIAL.
NATUREZA JURÍDICA DE PROVISÃO. INDEDUTIBILIDADE.*

Valores que correspondem a créditos tributários cuja exigibilidade tenha sido suspensa por decisão judicial não se caracterizam como contas a pagar, mas como provisão, tendo em vista a incerteza quanto ao momento e/ou valores em que será exigido o desembolso. Sendo assim, as correspondentes despesas são indedutíveis na apuração da base de cálculo da CSLL, por força do artigo 13, inciso I da Lei nº 9.249/95.

A incidência da taxa Selic e da multa de ofício de 75% amparam-se respectivamente, nos artigos 61 e 44 da Lei nº 9.430/96, que não podem ser afastados pelo julgador administrativo com base em alegações de inconstitucionalidade, a teor do artigo 26-A do Decreto 70.235/72.

Inconformada, a Recorrente apresentou recurso a este Conselho, reiterando as razões postas em impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

O Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Relator:

O recurso é tempestivo e atendidos os demais requisitos de lei, dele conheço.

A questão posta em julgamento é saber se os valores questionados em ação judicial com liminar determinando a suspensão de exigibilidade do tributo, devem ser registrados no passivo como obrigação legal ou como provisão; e, num segundo momento, em sendo registrados como provisão, saber se são dedutíveis, ou não, da base de incidência da contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL.

A par dos posicionamentos até então expedidos acerca da matéria, entendo que existe uma confusão conceitual decorrente da transposição dos conceitos contábeis para o direito, desatendendo às formações originais do que ambas as ciências entendem acerca dos mesmos. Parece que a contabilidade atribui à obrigação tributária uma força maior do que as demais obrigações jurídicas, o que não possui o menor sentido no âmbito do direito. Por outro lado, parece que o direito pretende tratar as provisões como sendo algo diverso de uma obrigação jurídica. Não raras vezes encontramos referências à “provisão” em contraposição à “obrigação legal”, como se a primeira também não fosse uma obrigação. No entanto, tanto a “provisão” quanto a “obrigação legal” são, contabilmente, contas do “passivo”, pelo que ambas são obrigações jurídicas. Afinal, se não fossem obrigações jurídicas, não poderiam ser inscritas como passivo.

Nesse contexto, apresento, num primeiro momento, meu entendimento acerca dos conceitos necessários à compreensão da matéria para, em seguida, dar o meu posicionamento acerca da dedutibilidade dos valores depositados em juízo, da base de formação da CSLL.

Provisão x Passivo Genuíno

Segundo o Pronunciamento CPC nº25, *passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos.*

Assim, a empresa deverá registrar no passivo toda a obrigação que possuir em decorrência de um evento passado e que poderá provocar um desembolso futuro.

A primeira avaliação a ser feita pela entidade acerca de determinado evento é saber se, como sua decorrência, existe, ou não, uma obrigação. Isso porque se a constatação da existência de uma obrigação for apenas **possível**, a entidade não deve registrá-la como passivo, mas sim divulgá-la como contingência passiva. Lado outro, se a identificação da existência de uma obrigação for no mínimo provável, aí sim, ela deverá ser registrada como passivo.

A obrigações, conforme dispõe o Pronunciamento CPC nº 25, são oriundas de eventos que façam com que a entidade não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar a obrigação.

Caso a obrigação derive de um contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos), legislação ou outra ação da lei, ela será denominada “obrigação legal”. Entretanto, caso constituirá “obrigação não formalizada” a que decorra das ações da entidade em que:

específica, a entidade tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades; e

(b) em consequência, a entidade cria uma expectativa válida nessas outras partes de que cumprirá com essas responsabilidades.

Disso extraímos o primeiro elemento para caracterização de um passivo: trata-se de uma obrigação presente da entidade.

Ainda, referida obrigação, para ser registrada como passivo, deverá referir-se a um evento pretérito, já ocorrido, em razão do qual surgiu a obrigação para a empresa. Não pode ser registrada no passivo a previsão de contração de obrigações por fatos futuros. Isso porque “*as demonstrações contábeis apresentam a posição patrimonial e financeira de uma entidade no fim do período (data do balanço) e não de sua possível posição no futuro*”, pelo que “*os únicos passivos reconhecidos no balanço de uma entidade são aqueles que existem na data do balanço*”¹.

Daí extraímos o segundo elemento caracterizador do passivo: trata-se de uma obrigação decorrente de um evento pretérito.

Por fim, o último elemento caracterizador do passivo é a probabilidade de que a obrigação existente leve a um desembolso futuro.

De fato, conclui o Pronunciamento CPC nº 25 que “*para que um passivo se qualifique para reconhecimento, é necessário haver não somente uma obrigação presente, mas também a probabilidade de saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar essa obrigação.*” Dessa forma, “*quando não for provável que exista uma obrigação presente, a entidade divulga um passivo contingente, a menos que a possibilidade de saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja remota*”

Acerca do passivo contingente, faz-se necessário ressaltar que a entidade não deve reconhecê-lo, já que o passivo contingente deve ser divulgado apenas em notas explicativas das demonstrações financeiras.

Identificado, assim, o conceito de passivo como uma obrigação presente, decorrente de fato pretérito e que certamente ou provavelmente levará a um desembolso futuro. Esse conceito atende tanto os registros de provisão quanto os registros de obrigação legal, posto que ambas são espécies de passivo.

Segundo o art. 180 da lei nº 6.404/76, “*as obrigações da companhia, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo não circulante, serão classificadas no passivo circulante, quando se vencerem no exercício seguinte, e no passivo não circulante, se tiverem vencimento em prazo maior, observado o disposto no parágrafo único do art. 179 desta Lei*”. Ainda, segundo o art. 184 da lei nº 6.404/76, o registro contábil do passivo deverá levar em consideração os seguintes aspectos, *in litteris*:

¹ COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS – CVM. Deliberação nº 489, de 03 de outubro de 2005, que aprova o pronunciamento de Normas e Procedimentos de Contabilidade NPC 22, do IBRACON – Instituto Brasileiro de Auditores Independentes, p. 83

Art. 184. No balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os seguintes critérios:

I - as obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis, inclusive Imposto sobre a Renda a pagar com base no resultado do exercício, serão computados pelo valor atualizado até a data do balanço;

II - as obrigações em moeda estrangeira, com cláusula de paridade cambial, serão convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio em vigor na data do balanço;

III - as obrigações, os encargos e os riscos classificados no passivo não circulante serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

Disso decorre que o passivo é composto por obrigações presentes da entidade, circulantes ou exigíveis a longo prazo, apropriados por competência na data do fechamento do balanço.

No entanto, **algumas obrigações, dada a ausência de certeza quanto aos elementos que a compõem, em especial o valor e a data em que irão demandar o esforço financeiro da empresa, não se enquadram perfeitamente no conceito de passivo.**

Trata-se de obrigações presentes, mas das quais **não se sabe, com certeza, qual o valor da obrigação ou, muitas vezes, quando exatamente irá demandar a sua liquidação.**

Essas situações, dada a identificação da existência de uma obrigação, não podem ser qualificadas como contingências passivas. Isso porque, como dito alhures, a identificação de uma contingência passiva deve ser feita quando não for provável que uma obrigação presente exista na data do balanço.

Por outro lado, também não se tratam de obrigações genuinamente formadas, com valores definidos e prazos de liquidação determinados, como as demais obrigações caracterizadoras do passivo. Nesses casos, **a obrigação deve ser registrada como provisão.**

Segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, “*provisão é um passivo de prazo e valores incertos*”. Ainda sobre as provisões, o CPC esclarece que “*as provisões podem ser distintas de outros passivos tais como contas a pagar e passivos derivados de apropriações por competência (accruals) porque há incerteza sobre o prazo ou o valor do desembolso futuro necessário para sua liquidação*”².

Nesse sentido, as provisões são obrigações que devem ser registradas no passivo, apesar de não constituírem, genuinamente, obrigações passíveis de exigência em valores e prazos já conhecidos em graus de certeza.

Desta forma, as provisões “*são reconhecidas como passivo (presumindo-se que possa ser feita uma estimativa confiável) porque são obrigações presentes e é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja necessária para liquidar a obrigação*”³. Por isso, as provisões, assim como as demais obrigações, devem ser registradas como passivo da entidade.

² COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 25. Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 37. P. 5.

³ Não tratarei da provisão como perda, por não possuir relevância para o presente estudo, restrito às hipóteses de suspensão de exigibilidade do crédito tributário.

Autenticado digitalmente em 07/09/2013 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 17/09/2013 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assi-

nado digitalmente em 18/09/2013 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA

Impresso em 02/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Necessário ressaltar que os elementos característicos de um passivo estão presentes tanto nas provisões quanto nas demais obrigações (passivo genuíno). São eles, como visto: (i) obrigações presentes; (ii) relativos a eventos pretéritos; (iii) que demandará um esforço financeiro da entidade. Por consequência, nenhum desses três elementos pode ser tomado como critério de diferenciação entre obrigação legal (passivo genuíno) e provisão.

Uma obrigação somente poderá ser descrita como provisão quando se referir a fatos pretéritos e demandar prestações futuras, (i) incertas quanto ao prazo ou (ii) incertas quanto ao montante, mas prováveis dentro de uma análise confiável. Nesse sentido, “o valor reconhecido como provisão deve ser a melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente na data do balanço”⁴, assim entendido como “o valor que a entidade racionalmente pagaria para liquidar a obrigação na data do balanço ou para transferi-la para terceiros nesse momento. É muitas vezes impossível ou proibitivamente dispendioso liquidar ou transferir a obrigação na data do balanço. Porém, a estimativa do valor que a entidade racionalmente pagaria para liquidar ou transferir a obrigação produz a melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente na data do balanço”⁵.

Nas provisões, não existe certeza quanto ao valor que deverá ser desembolsado no futuro e/ou com relação ao prazo em que referida obrigação deverá ser cumprida, sendo os mesmos estimados dentro de um quadro de probabilidade.

De fato, segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis⁶:

Uma provisão deve ser reconhecida quando:

- (a) a entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de evento passado;*
- (b) seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar a obrigação; e*
- (c) possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação.*

Se essas condições não forem satisfeitas, nenhuma provisão deve ser reconhecida.

O objetivo da provisão, dentro desse conceito, nada mais é do que reduzir o resultado da empresa, como forma de reconhecer a obrigação em obediência ao princípio da

⁴ COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 25. Provisões, Passivo Contingentes e Ativos Contingentes. Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 37. P. 11

⁵ COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 25. Provisões, Passivo Contingentes e Ativos Contingentes. Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 37. P. 12.

⁶ COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 25. Provisões, Passivo Contingentes e Ativos Contingentes. Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 37. P. 5.

prudência, já que a provisão é uma obrigação presente, assim considerada pela alta probabilidade⁷ de demandar o esforço financeiro da empresa para cumpri-la.

Portanto, verifica-se que as provisões reportam-se sempre a fatos contábeis pretéritos que levarão a um esperado efeito concreto futuro, qual seja, o desembolso, mas que ainda não está perfeitamente identificado quanto aos seus elementos “prazo” e “montante”.

Com isso, “à medida que essas perdas de ativos ou obrigações tornam-se totalmente definidas, devem deixar de ser consideradas Provisões. Assim, a Provisão para o Imposto de Renda transforma-se em Imposto a pagar, os Dividendos Propostos passam a ser Dividendos a Pagar etc.”⁸.

Cabe, assim, à empresa, avaliar, dentro dos critérios definidos pelas normas contábeis, se as obrigações devem ser registradas como passivo genuíno ou como provisões.

Todavia, a correta identificação da obrigação enquanto provisão ou enquanto passivo genuíno é essencial para os fins fiscais. Isso porque, no que toca apuração da CSLL, a regra aplicável às provisões de tributos é de indedutibilidade, ao passo que, para as obrigações fiscais (passivo genuíno), a regra é a sua dedutibilidade.

Analisando as diferenças entre provisões e as obrigações fiscais, verifico que, no caso das obrigações fiscais (passivo genuíno), o dispêndio financeiro para o cumprimento da *obrigação fiscal* ocorrerá em montante e prazo conhecidos; ao passo que o dispêndio financeiro para o cumprimento da provisão deverá ser incerto quanto ao seu momento ou estimado quanto ao seu valor.

Para que se possa, assim, distinguir uma obrigação fiscal de uma provisão fiscal, é necessário que a empresa se valha de estimativas para apurar o grau de certeza dos elementos que compõem a obrigação.

Cumpra ressaltar que “*O uso de estimativas é parte essencial da preparação das demonstrações contábeis e não prejudica sua confiabilidade. Isso é especialmente verdadeiro no caso das provisões, que, por sua natureza, são mais incertas do que a maior parte dos outros itens do balanço. De maneira geral, uma entidade é capaz de determinar os possíveis desfechos que envolvem uma obrigação e, dessa forma, fazer uma estimativa que seja suficientemente confiável para ser usada no reconhecimento de uma provisão*”⁹.

⁷ 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. 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 FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/USP. IUDÍCIBUS, Sérgio de. et al. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. Atlas, São Paulo, 2008. 7 ed. p. 313.

⁹ COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 25. Provisões, Passivo Contingentes e Ativos Contingentes. Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 37. P. 10.

Documento assinado digitalmente em 17/09/2013 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assi-

nado digitalmente em 18/09/2013 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA

Impresso em 02/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Cabe, todavia, à empresa realizar a análise de referidas probabilidade e mensuração de prazo e de resultados. De fato, *“as estimativas de desfecho e os efeitos financeiros são determinados pelo julgamento da administração da entidade, complementados pela experiência de transações semelhantes e, em alguns casos, por relatórios de especialistas independentes. As evidências consideradas devem incluir qualquer evidência adicional fornecida por eventos subsequentes à data do balanço”*.

Apesar de esse julgamento ser feito pela entidade que registra as provisões, isso não significa que não esteja sujeito à revisão. Daí o importante papel das auditorias independentes, que atestam a regularidade das estimativas e graus de certeza (probabilidade e possibilidade) adotados pela empresa.

Do questionamento judicial da Obrigação Fiscal: Passivo Genuíno X Provisão.

A obrigação tributária é obrigação legal derivada da legislação que prescreve um fato hipotético que, se ocorrido no plano da realidade, ensejará o nascimento de uma relação jurídico-obrigacional de pagamento de determinada quantia em dinheiro do Sujeito Passivo ao Sujeito Ativo descritos no mandamento da norma.

Com a obrigação, *“nasce o direito de perceber o valor da prestação tributária no exato momento em que surge o vínculo jurídico obrigacional, equivale dizer, quando se realiza aquele fato hipoteticamente descrito no suposto da regra-matriz de incidência”*¹⁰. Nesse sentido, nascida a obrigação tributária, a mesma deve ser reconhecida como passivo.

Por certo que a entidade deve analisar as suas obrigações e, com base nas regras da contabilidade, registrá-las como passivo genuíno ou como provisão. No entanto, um passo anterior é o de reconhecer a existência da obrigação em si própria, decidindo se está diante de um passivo ou de uma contingência passiva. Afinal, é do resultado desses julgamentos que se poderá apurar a situação patrimonial da entidade, seja para os fins de prestação de contas e análise dos acionistas e investidores, seja para os fins fiscais.

O posicionamento apresentado pelo IBRACON e pelo FIPECAFI, quanto tratam, no NPC 22, do questionamento judicial de débitos tributários, parte de dois pressupostos jurídicos que não se confirmam: primeiro, o de que haveria uma gradação entre as obrigações, como se uma obrigação decorrente diretamente da lei (como a obrigação fiscal) fosse mais “forte” do que uma obrigação contratual; ou até mesmo de que a interpretação da lei fosse mais incisiva e menos maleável do que a interpretação dos contratos; e segundo, de que todas as hipóteses em que se evidenciar a existência da obrigação (passivo) a mesma deverá ser registrada como obrigação fiscal (passivo genuíno).

De fato, o IBRACON e o FIPECAFI entendem que as obrigações fiscais, por decorrem da lei, deveriam ser registradas como “contas a pagar”, e apenas excepcionalmente poderiam ser registradas como provisões ou contingências passivas.

Segundo o FIPECAFI, a situação demanda um *cuidado especial*, respaldando o entendimento do IBRACON de que deve haver *uma prudência muito maior do que a normal* e em situações *raríssimas*.

Esse posicionamento parte do pressuposto de que a obrigação tributária estaria em um grau superior de proteção jurídica, como se existissem graus de preferência entre obrigações – o que não possui o menor sentido.

João Franz de Lima¹¹, ao tratar da teoria geral das obrigações, admite a existência de *graus* ao classificá-las em obrigações civis, obrigações naturais e obrigações morais.

Todavia, apenas as duas primeiras podem ser consideradas obrigações jurídicas, sendo que as obrigações naturais referem-se aquelas que não podem ser exigidas pelo credor, mas que garantem a irrevogabilidade do pagamento. Como resultado final, apenas as obrigações civis são obrigações jurídicas na teoria geral do direito.

Segundo a teoria geral do direito, nas obrigações:

“o objeto do direito de crédito é a prestação, isto é, a ação ou omissão da parte vinculada, mas, por abreviação, costuma-se dizer que a coisa a ser entregue ou o fato a ser prestado constituem-no. O conteúdo compreende o poder de exigir, do credor, e a necessidade de satisfazer, do devedor. Positivado que a relação obrigacional compreende dívida e crédito, que mais não são do que aspectos sob que se apresenta, não é correto conceituá-la unilateralmente, ainda quando se insita em designá-la como vocábulo obrigação, que é corriqueiro. A definição, para ser completa, deve ressaltar as duas faces, ativa e passiva.

Encarada em seu conjunto, a relação obrigacional é um vínculo jurídico entre duas partes, em virtude do qual uma delas fica adstrita a satisfazer uma prestação patrimonial de interesse da outra, que pode exigí-la, se não for cumprida espontaneamente, mediante agressão ao patrimônio do devedor”¹².

Do conceito extraído da Teoria Geral do Direito, temos que as obrigações são definidas pela relação jurídica de modal obrigacional, existente entre um sujeito passivo e um sujeito ativo, em que o primeiro deverá entregar ao segundo determinada prestação de cunho patrimonial. Isso não difere nas obrigações contratuais ou legais e, dentre estas, das obrigações fiscais perante outras tantas obrigações de uma empresa.

Desta feita, a diferenciação de um grau de importância entre a obrigação fiscal e as demais obrigações, que restringiria aquela em ser eventualmente tratada como provisão, simplesmente não encontra amparo, seja no direito, seja na contabilidade¹³.

¹¹ LIMA, João Franzen. Curso de Direito Civil Brasileiro. Direito das Obrigações. V. II tomo I. Forense, Rio de Janeiro, 1961. 2 ed. p. 26.

¹² GOMES, Orlando. Obrigações. Forense, Rio de Janeiro, 1995. 10 ed. p. 10. – sem grifos no original

¹³ Isso não quer dizer que a obrigação tributária não possua garantias especiais, como as constantes do Código Tributário Nacional, ou que tenham preferência de excussão, como no caso da lei de falências. Todavia, seja na vida normal da empresa, seja sob a ótica do direito, as obrigações decorrentes diretamente da lei e as obrigações decorrentes de contratos não possuem qualquer grau de preferência ou

subordinação, umas com as outras:

No que toca à atividade interpretativa, trata-se de instrumento essencial para leitura do direito em qualquer de suas formas. Isso porque, como ensina Paulo Barros Carvalho, em se identificando que o direito se expressa por meio da linguagem, é necessário que o interprete se valha dos meios hermenêuticos disponíveis para extrair a norma a partir dos enunciados que se apresentarem – sejam eles legais ou contratuais.

Nesse sentido, identificada a ausência de especialidade da obrigação de natureza tributária, a primeira identificação a ser feita pela entidade é saber se ela está diante de uma provável obrigação.

Segundo as lições de direito tributário, a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador, hipoteticamente descrito na norma de tributação.

O tributo, tomado como relação jurídica entre contribuinte e Estado, sempre decorre de previsão legal, mediante a constatação, no plano da realidade, de um fato hipoteticamente descrito na lei, que levará ao nascimento do liame obrigacional de cunho tributário. A norma tributária, também chamada por Geraldo Ataliba de regra-matriz de incidência¹⁴, é composta por uma hipótese de incidência tributária e um mandamento.

Ocorrido o fato gerador tributário, desencadeia-se, na percepção lógica, não-cronológica, a implicação da relação jurídica contida no mandamento tributário, com a instauração da relação jurídica obrigacional de determinado sujeito passivo ao pagamento de quantia certa perante o sujeito ativo descrito na norma mandamental.

O que temos, portanto, é uma intrínseca conjugação de elementos, um provocando o outro, em uma correlação direta e recíproca da ordem dos fatos com a ordem normativa. Cumpre-nos ressaltar que o fenômeno da incidência somente se perfaz mediante a conjugação da subsunção e da implicação¹⁵, sendo que o vício de funcionamento de qualquer dos dois elementos impede a formação do vínculo obrigacional. Para que tenhamos o nascimento do crédito tributário, tanto a subsunção quanto a implicação devem estar presentes¹⁶.

Posta a discussão acerca da existência da obrigação jurídica, entendo que a existência de um questionamento judicial pendente de solução acerca da existência de uma obrigação tributária é irrelevante para caracterizá-la como obrigação fiscal (passivo genuíno) ou como provisão.

De fato, o questionamento acerca da existência da obrigação não é critério contábil de diferenciação entre passivo genuíno e provisão. Muito ao contrário, a diferença entre eles reside na previsibilidade dos elementos que compõem a respectiva obrigação de forma a que, se forem conhecidos, ou no mínimo prováveis, os valores e datas em que será demandado o esforço financeiro da empresa para arcar com a obrigação, a mesma deverá ser registrada como passivo genuíno; ao passo que, se houver incerteza quanto ao valor ou data de exigência da obrigação, a mesma deverá ser registrada como provisão.

¹⁴ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. Saraiva, São Paulo, 1995.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. Saraiva, São Paulo, 2005. 17 ed.

¹⁶ Somos adeptos da teoria monista do tributo, por acreditar que a relação jurídico-tributária somente existe concretamente quando (i) ocorrido o fato impositivo previsto na hipótese, (ii) se instaure a relação jurídico-tributária prevista no mandamento. Sobre a diferença entre as

Com isso, a obrigação tributária poderá ou não ser registrada como provisão, levando-se em conta grau de previsibilidade (i) do valor a ser demandado pelo cumprimento da obrigação e (ii) o tempo em que poderá ser demandado o esforço financeiro da entidade para cumprir com a obrigação.

Para se identificar os graus caracterizadores de uma obrigação, e saber se estamos de um passivo genuíno ou de uma provisão, entendemos ser essencial diferenciar entre (i) a suspensão de exigibilidade fundada no depósito do montante integral do tributo devido (inciso II do art. 51 do CTN) e (ii) a suspensão de exigibilidade fundada em decisão judicial prescindida de depósito (incisos IV e V do art. 151 do CTN).

No caso do depósito do montante integral do tributo devido, o contribuinte realiza o desembolso do valor relativo à sua obrigação e coloca a disponibilidade financeira à conta e ordem do Poder Judiciário.

Com bem ressalva Luciano Amaro, “o depósito não é pagamento; é garantia que se dá ao suposto credor da obrigação tributária, num procedimento administrativo ou judicial, no sentido de que, decidido o feito, se o depositante sucumbe, o valor depositado é levantado pelo credor, se extinguido, dessa forma, a obrigação”¹⁷.

Apesar de o depósito judicial não ser pagamento, tem como efeito reflexo interromper a fluência de correção monetária, dos juros e de eventuais multas incidentes pelo não pagamento da obrigação a tempo e forma previstos na lei.

Com isso, o depósito integral do tributo questionado limita o valor do dispêndio a ser incorrido pela empresa para o cumprimento da obrigação tributária.

A obrigação torna-se definitivamente líquida, sendo certo que não implicará em dispêndios futuros para o seu cumprimento.

Demais disso, como ressalta Leandro Paulsen, o depósito judicial torna certa a relação jurídica tributária, dispensando a sua formalização por meio do lançamento. Segundo o autor, *in litteris*:

Em face do depósito ficar vinculado, legalmente, à decisão final, estando, desde o início, vocacionado à conversão em caso de não restar o contribuinte vencedor, só será necessário o lançamento se o Fisco pretender montante superior ao que foi depositado. Não haverá que se falar em decadência, pois o depósito supre a necessidade do lançamento. De fato, já tendo o contribuinte apurado o montante do tributo devido e o vinculado ao resultado da demanda mediante o depósito, não há que se exigir o lançamento, que nenhuma função teria”¹⁸.

Esse entendimento é complementado pela fala do Ministro Luiz Fux, para quem o depósito efetuado por ocasião do questionamento judicial do tributo “*implica lançamento tácito no montante exato do quantum depositado*” (REsp 757.311).

Nesse sentido, não há falar-se que os valores depositados em juízo devam ser registrados como provisão. Como já dito, provisão é obrigação de provável desembolso futuro, relativo a um fato pretérito, em montante ou prazo incertos. Tendo havido o depósito do montante integral e sofrido o dispêndio no montante necessário ao

¹⁷ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. Saraiva, São Paulo, 2008. 14 ed. p. 382.

¹⁸ Paulsen, Leandro. *Direito Tributário Esmaf*, Porto Alegre, 2009. p. 2105013

por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 17/09/2013 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assi

nado digitalmente em 18/09/2013 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA

Impresso em 02/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

cumprimento da obrigação por parte do Sujeito Passivo, deve referida prestação ser registrada como *obrigação fiscal*; e não como provisão.

Isso porque, o depósito judicial, apesar de não equivaler ao pagamento, (i) promove a liquidação da obrigação, (ii) a formalização da relação jurídica tributária, tornando-a certa, e (iii) com prazo definido para o seu cumprimento.

Demais disso, contabilmente, a empresa que realiza um depósito judicial lança no seu ativo, contra a conta “caixa” ou “banco”, a existência de valores depositados em juízo. Registra, ainda, as despesas oriundas do tributo e como contrapartida o passivo genuíno (obrigação fiscal).

Nesse sentido, em caso de desprovimento da ação judicial em que foram realizados depósitos judiciais, o resultado ensejará um mero ajuste contábil, com a liquidação da *obrigação fiscal* (passivo) contra os *valores depositados em juízo* (ativo), sem demandar qualquer esforço financeiro da empresa.

Na verdade, ao realizar o depósito judicial do montante integral do tributo questionado, a entidade reconhece contabilmente (e não juridicamente) a obrigação e todos os seus elementos (valor e data).

Não há como se falar, assim, em provisão nesse caso, posto que não existem dúvidas acerca (i) do valor demandado para o cumprimento da obrigação e (ii) a data em que será demandado o esforço financeiro da empresa para liquidar referida obrigação. Muito pelo contrário: tanto esses elementos são conhecidos que a entidade (i) já realizou a individualização dos valores necessários à liquidação da obrigação tributária e (ii) utilizou-se de um mecanismo que impede que, no futuro, seja realizada exigência de pagamento da obrigação tributária, demandando novo esforço financeiro da entidade.

Das regras de Dedutibilidade

Para fins do imposto sobre a renda, segundo o §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.

Esse dispositivo dá tratamento indiscriminado para os tributos com exigibilidade suspensa, seja por força do disposto no inciso II, seja por força do disposto nos incisos IV e V do Código Tributário Nacional.

Tratando-se de elemento formado da renda tributável pelo imposto respectivo, referida restrição legal deve ser observada, tornando irrelevante a caracterização da obrigação como provisão ou como *obrigação fiscal* (passivo genuíno). Em ambos os casos, a obrigação, por força do §1º do art. 41 da Lei nº 8.981/95, é indedutível.

No que toca à apuração do lucro líquido para fins de incidência da CSLL, temos que o art. 57 remete à legislação do imposto de renda, mas excetua expressamente os elementos de formação da base de incidência do tributo. Veja-se o dispositivo legal, *in litteris*:

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.

Neste sentido, devem ser observadas as normas próprias da CSLL no que toca aos elementos formadores da sua base de cálculo. Em efeitos práticos, grande parte dos elementos formadores da base de cálculo do IRPJ repete-se na formação da base de cálculo da CSLL.

Todavia, no que toca à restrição de dedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa, não existe a previsão legal genérica de indedutibilidade, como ocorre no caso do imposto de renda.

Necessário, assim, aplicar-se as considerações próprias da formação da base de incidência da contribuição em questão.

Em se tratando de tributo com exigibilidade suspensa, devem os valores correspondentes serem registrados como provisão, por serem obrigação com prazo incerto quanto à demanda do esforço financeiro da entidade.

Diante do exposto, voto por cancelar o auto de infração.

(assinado digitalmente)

Alexandre Antonio Alkmm Teixeira - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Redator-designado.

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.

Inicialmente diga-se que para a Receita Federal do Brasil não há qualquer dúvida.

Tanto é assim que foi editada a Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, que dispõe sobre a apuração e o pagamento da CSLL, onde está estampado de forma cristalina que 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)

E essa disposição é coerente com a norma que trata do IRPJ, pois a esse respeito também não há dúvidas e nem lide.

Por que então apenas para a CSLL, que tem a mesma estrutura e lógica, a regra seria diferente? Não vejo razão para tal.

Por que haveria de a Lei nº 8.981/1995 estabelecer o regime da dedutibilidade dos tributos e **contribuições** pelo regime de competência, apenas quando a exigibilidade não estiver suspensa e pelo regime de caixa em caso contrário para apenas o IRPJ e não também para CSLL? Questão preme de questões.

Lei nº 8.981/1995:

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.

Para melhor contextualizar a questão, elucidando alguns conceitos adotados pelo ordenamento jurídico (provisões, regime de caixa e competência, irrelevância do depósito judicial para efeitos de efetividade do pagamento etc) cabe transcrever abaixo a legislação anterior que estabelecia o regime de caixa:

Lei nº 8.541/1992:

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.**

Como se vê, os artigos acima da Lei nº 8.541/1992, posteriormente revogados pelo art. 41 da Lei 8.981/95, adotam o regime de caixa como a regra geral para se deduzir do lucro real as obrigações referentes a tributos e contribuições, bem como multas, juros e outros encargos a eles pertinentes.

Posto isso, apesar de ter se mudado o regime de caixa para competência o ordenamento não admite a exclusão de tributos e contribuições que estejam com sua exigibilidade suspensa por reclamação ou recurso (art. 151, inciso III do CTN).

Porém, a Recorrente entende que a determinação prevista no § 1º, artigo 41 da Lei 8.981/95 não alcançaria a contribuição social, pois a norma se refere ‘a apuração do lucro real.

Nesse caso, não se pode fazer uma interpretação literal desse dispositivo, mas sim uma interpretação sistemática.

Em primeiro lugar, fazendo-se uma interpretação finalística rasteira se percebe que não há espaço para entender a razão de ser da exclusão apenas da base de cálculo das contribuições sociais as despesas com exigibilidade suspensa. Na verdade ou adota-se o regime de caixa ou de competência, não fazendo sentido teleológico algum fazer qualquer distinção entre os referidos tributos.

Outrossim, nessa interpretação sistemática cabe ainda a participação importante de um dispositivo integrador de legislação que não pode ser olvidado. Trata-se do art. 57 da Lei nº 8.981, de 20/01/1995, em que se comanda que devem ser aplicadas à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ:

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)

Ora, se o legislador já informou em determinada norma (Lei 8.981/95) que o regime de competência deve ser adotado de uma determinada forma, essa informação não diz respeito ‘a base de cálculo como divisam alguns, mas sim “norma de apuração e pagamento” de tributo assim como está literalmente disposto no art. 57 da Lei nº 8.981/95

Ademais, com utilizando-se apenas de uma interpretação literal os defensores dessa tese teriam ainda uma carga de esforço maior na medida em que teriam que afastar a legalidade de uma norma complementar à legislação tributária. Trata-se do artigo 50 da Instrução Normativa nº 390, de 30/01/2004, que consolidou a legislação concernente à CSLL e dispõe sobre a apuração e o pagamento desta contribuição, dispõe que :

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.

Por fim, se tudo isso ainda não for suficiente, cabe um argumento derradeiro que inclusive foi a base para a confecção do referido art. 41 da Lei 8.981/95.

E essa razão de ser também se aplica 'a CSLL robustecendo ainda mais uma interpretação sistemática.

Se de fato o único texto normativo a ser interpretado fosse o § 1º, artigo 41 da Lei 8.981/95, ainda assim 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, mas sim uma provisão. O fato de a obrigação ser imposto 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, cuja exigibilidade está suspensa por medida judicial ou por recurso administrativo 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:

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)

Em síntese, é incabível a retificação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL de maneira a considerar a dedutibilidade das contribuições lançadas de ofício: a uma, porque pelo fato de tais rubricas não estarem escrituradas ou declaradas; a duas, no caso do IRPJ, seja por que a exigibilidade está suspensa sendo passível de alteração no contencioso administrativo e, por fim, mas não menos importante, para o caso da CSLL ou IRPJ, porque se constituem em verdadeiras provisões não sendo permitidas a sua dedução por lei.

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 -

Ano-calendário: 2003

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 (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 e refutam os outros argumentos trazidos pela Recorrente em seu Recurso:

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 8.981/95¹⁹

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;

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

¹⁹ "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).

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 IASB²⁰, 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 594²¹, 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. (...)

Nessa mesma esteira se posicionou recentemente a CSRF:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2003

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 (Acórdão CSRF nº 9101-00.592, de 18 de maio de 2010).

Portanto, mantenho o lançamento.

Multa confiscatória

Sobre a argüição de ser confiscatória a multa aplicada, cumpre gizar que ao julgador administrativo, que se encontra totalmente vinculado aos ditames legais, mormente quando do exercício do controle de legalidade do lançamento tributário (art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN), não é dado apreciar questões – como a de que a multa fiscal seria confiscatória – que importem a negação de vigência e eficácia do preceito legal válido e vigente. Tal prática encontra óbice, inclusive na Súmula nº 2 deste CARF:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (PORTARIA MF N.º 383 – DOU de 14/07/2010).

Como se vê, a aplicação da multa de 75% prevista em norma legal e vigente

Legalidade dos Juros de Mora

Em relação aos juros de mora, determina a legislação que sobre os débitos pagos fora de prazo, independente de qualquer causa, incidirão eles a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. Não cabe, portanto, a este órgão do Poder Executivo deixar de aplicá-los, encontrando óbice, inclusive nas Súmulas nº 4 do CARF, in verbis:

“A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.”

Por todo o exposto, NEGO provimento ao Recurso.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto