



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

Processo nº 16327.001969/2006-59
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 1103-001.038 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de abril de 2014
Matéria CSLL
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado BANCO JP MORGAN S.A.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

Ementa:

EMBARGOS - OMISSÃO - FATOS PARA DECADÊNCIA

Diante da renúncia da contribuinte ao direito em que se funda a lide, perdem objeto os embargos declaratórios opostos pela Fazenda. Não conhecimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por de votos, NÃO conhecer dos embargos, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Aloysio José Percínio da Silva – Presidente

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcos Shigueo Takata, Eduardo Martins Neiva Monteiro, André Mendes de Moura, Fábio Nieves Barreira, Breno Ferreira Martins Vasconcelos e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório

Trata-se de lançamento da CSL dos anos-calendário de 2000 a 2004, em razão de falta de adição na determinação da base de cálculo do montante de contribuição para o PIS e COFINS com exigibilidade suspensa. A contribuinte efetuou o ajuste apenas na apuração do lucro real.

A fiscalização considerou que tributos e contribuições com exigibilidade suspensa caracterizam-se como provisões e não como despesas incorridas, pois os valores estão sendo questionados na esfera judicial cuja decisão futura não é conhecida. Assim, somente as provisões expressamente autorizadas pela legislação tributária são dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSL, que não é o caso dos autos.

As infrações apuradas reduziram as bases negativas apuradas nos anos-calendário de 2001 e 2002, nos montantes de R\$ 17.746.172,71 e R\$ 22.038.186,66, respectivamente, bem como, aumentaram as compensações nos anos-calendário de 2003 e 2004, nos montantes de R\$ 12.741.057,34 e R\$ 16.170.335,39, respectivamente, ocasionando a redução do saldo da base negativa da CSL, em 31/12/2004. O crédito tributário apurado totaliza R\$ 15.763.705,78, em 22/12/2006.

O enquadramento legal é o seguinte: art. 2º e §§, da Lei 7689/88; art. 2º da Lei 8.034/90 c/c art. 13, I, da Lei 9.249/95; art. 1º da Lei 9.316/96; art. 28 da Lei 9.430/96; art. 7º da MP 1807/99 e reedições; art. 6º da MP 1.858/99 e suas reedições; art. 37 da Lei 10.637/02.

Transcrevo do relatório da decisão de primeira instância, a síntese das principais alegações constantes da impugnação:

Alega o impugnante que o art. 41 da Lei nº 8.981/95, que determina a indedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa, refere-se somente à apuração do lucro real, sendo, portanto, permitida a dedução desses valores da base de cálculo da CSLL.

Sustenta também que tributos e contribuições com exigibilidade suspensa caracterizam-se como despesas incorridas e não como provisões. Alega que a obrigação tributária nasce com o fato gerador e que as situações previstas no art. 151 do Código Tributário Nacional – CTN apenas postergam a data do pagamento. Considerando-se que a efetivação do pagamento não é condição necessária para o reconhecimento da respectiva despesa, conclui que não são dedutíveis, da base de cálculo da CSLL, os tributos e contribuições com exigibilidade suspensa.

A Turma Julgadora considerou o lançamento precedente. Observou que a autuação não tomou por base o art. 41 da Lei 8.981/95, e nem poderia, uma vez que esse dispositivo trata especificamente da indedutibilidade de tributos e contribuições com exigibilidade suspensa na apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ; que o fato de o art. 41 da Lei 8.981/95 se referir somente ao lucro real não tem por consequência imediata a

permissão de deduzir os tributos e contribuições com exigibilidade suspensa da base de cálculo da CSL, significaria apenas, que esse dispositivo legal não contém tal vedação. Entendeu que, contudo, há que se verificar se as outras normas do ordenamento jurídico não proíbem essa dedução.

Transcreveu o art. 2º, § 1º, alínea c, da Lei 7.689/88, com a redação dada pelo art. 2º da Lei 8.034/90 e o art. 13, I, da Lei 9.249/95, para concluir que, via de regra, as provisões não podem ser deduzidas na apuração da base de cálculo da CSL, estando as exceções relacionadas no inciso I do art. 13 da Lei 9.249/95.

Destacou que ao contrário do alegado pela impugnante, os tributos e contribuições com exigibilidade suspensa têm nitidamente a natureza de provisões, visto que não configuram obrigações efetivamente constituídas, que traduzam uma exigibilidade do passivo da mesma natureza de um tributo a recolher, uma vez que se trata de exigências tributárias que estão em discussão no âmbito judicial, podendo a decisão final decidir pela procedência ou pela improcedência das exações.

Entre outros argumentos, ressaltou a Turma Julgadora que não assiste razão ao impugnante quanto ao seu argumento de que as situações previstas no art. 151 do CTN apenas postergam a data do pagamento até que seja resolvida a causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, pois, no caso de tributos e contribuições cuja exigibilidade tenha sido suspensa por medidas liminares ou antecipações de tutela, o questionamento judicial diz respeito à própria existência da relação jurídica tributária entre fisco e contribuinte.

Cita os acórdãos 108-08126 e 101-94491. Conclui pela impossibilidade de se deduzir os tributos e contribuições com exigibilidade suspensa na apuração da base de cálculo da CSL. Indeferiu o protesto genérico por produção de provas e manteve a aplicação da taxa Selic como juros moratórios.

A ciência da decisão de primeira instância foi dada em 17/5/2007 e o recurso foi apresentado em 15/6/2007.

No recurso alegou preliminarmente a decadência do direito da Fazenda Nacional constituir o lançamento para o ano-calendário de 2000, uma vez que o lançamento fora efetuado em 22/12/2006, tendo sido ultrapassado o prazo de cinco anos da data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

Seu outro argumento diz respeito à ilegitimidade da adição dos tributos com exigibilidade suspensa na base de cálculo da CSL.

Transcreve o art. 1º e 2º da Lei 7.689/88 e o art. 13, I, da Lei 9.249/95, para concluir que afetado o resultado da empresa negativamente pela constituição de provisões, deve o contribuinte anular o efeito contábil pela adição do valor lançado na apuração do IRPJ e CSL. Argumenta que a lei fala em provisões e não em despesas, e que estas, são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSL, devendo afetar o resultado na determinação do lucro, sob pena de tributar-se a receita e não o lucro líquido ou a renda auferida.

Destaca que o autuante entendeu que os tributos e contribuições com exigibilidade suspensa caracterizar-se-iam como provisões, e não como despesas incorridas, inovando na ordem jurídica (pois vinculou efeitos tributários não decorrentes de lei) como também a realidade contábil, trazendo significado novo aos conceitos já definidos pela ciência.

Consigna que o termo “provisão”, conforme alertam os contadores da FEA/USP, tem sido equivocadamente utilizado como referência a qualquer obrigação, mas que, contudo, esse termo refere-se apenas aos passivos com prazo e valores incertos se aproximando, mas não se identificando, com os demais elementos do passivo.

Dessa forma, nem todo o registro no passivo com contrapartida a débito no resultado poderia ser considerado uma provisão, e que quando há certeza quanto a valor e prazo, se tem uma obrigação de pagar, registrada antecipadamente em decorrência do princípio contábil da competência e não a uma provisão. Ressalta que a provisão se refere apenas às reservas feitas para se atender despesas em que não há certeza quanto ao prazo e valor, onde não há definitividade. Destaca que as provisões são registros com contrapartida a débito no resultado de estimativas de obrigações futuras.

Quanto às “despesas” decorrentes de contas a pagar, argúi que são fatos contábeis cuja obrigação correspondente tenha grau maior de definitividade, ou ainda, são registros contábeis de obrigações que não dependem mais de qualquer fato do credor que possa afetar a certeza do valor ou do prazo daquele título. Assim, seriam contrapartidas contábeis de contas a pagar, onde há certeza quanto ao valor e prazo.

Entende que essas definições trazem certeza quanto à conclusão de que os lançamentos contábeis feitos para se registrar os tributos com exigibilidade suspensa se caracterizam como despesas incorridas e não contrapartidas no resultado pelo registro de provisões, como entendeu a fiscalização e a Turma de Julgamento.

Dessa forma, os tributos a pagar, ainda que questionados judicialmente, seriam despesas dedutíveis e apropriáveis no momento de seu registro, de acordo com o princípio contábil de competência. Ressalta que o fato de ter questionado administrativamente ou judicialmente, a legitimidade da cobrança, não lhe retira os atributos de certeza e liquidez.

Aduz que as normas jurídicas e os atos da administração têm presunção de constitucionalidade e legalidade e que até solução final do litígio em que se discute a legitimidade da cobrança da exação, o tributo é devido.

Enfatiza que a suspensão da exigibilidade do débito também não retira a certeza e determinação da obrigação tributária, uma vez que, o pagamento é postergado para momento futuro até à solução do litígio, mas permanece a presunção de legitimidade da cobrança e certeza e liquidez do débito.

Argumenta que a interpretação que deve ser dada é que o lançamento contábil efetuado apenas reconhece uma obrigação de pagar, com valores certos, sem que ainda haja o desembolso de caixa, pois, um tributo com exigibilidade suspensa é uma obrigação tributária ainda não quitada, mas com todos os elementos pré-definidos.

Enfatiza que a Receita Federal já se manifestou afirmando que pela aplicação do regime de competência, as despesas devem ser reconhecidas no seu período de apuração independentemente de seu pagamento.

Aduz que nos tributos suspensos pelo depósito do montante integral, o argumento para caracterização da despesa é ainda mais forte, porque a obrigação de pagar, nesse caso, tem valores certos exigíveis e há, de fato, um desembolso do contribuinte. Ademais, com a alteração na matéria promovida pela Lei 9.703/98, os depósitos efetuados pelo

contribuinte para se discutir a exigibilidade do tributo são, de fato, transferidos ao patrimônio da União, não mais permanecendo, como anteriormente, à disposição do juízo.

Argumenta como reforço, que em 03.10.2005, a CVM editou a Deliberação nº 489 aprovando e tornando obrigatório o Pronunciamento NPC nº 22 emitido pelo IBRACON. Transcreve trecho, para afirmar que considerando as NPC aplicáveis às empresas em geral, o registro contábil de um tributo é sempre uma obrigação legal, um contas a pagar, ainda que questionado judicialmente, e nunca uma provisão.

Destaca que se os tributos com exigibilidade suspensa são realmente provisões, seria necessário editar norma específica para vedar a dedutibilidade, como fez o legislador sobre a base de cálculo do IR e que o art. 41 da Lei 8.981/95 trata exclusivamente da indedutibilidade da despesa para o lucro real, restando silente quanto à adição na base de cálculo da CSLL.

Todas as despesas consideradas indedutíveis da base de cálculo da CSL, foram relacionadas taxativamente no art. 13 da Lei 9.249/95 e nos itens relacionados na lei não estão presentes as despesas glosadas. Entende que não havendo previsão legal específica a respeito da indedutibilidade, não pode a administração tributária criar a restrição. Cita o acórdão 107-06215 de 23.02.2001 e 101-92553 de 24.02.99.

Pede o cancelamento do lançamento por figurar como ilegítima a cobrança que intenta ampliar a base de cálculo da CSL, seja pela criação de adição não veiculada em lei, seja pela aplicação de dispositivo direcionado ao IRPJ.

É o relatório.

DO ACÓRDÃO DO CARF

Em sessão do dia 17/6/2009, acordaram os membros da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, mediante o Acórdão nº 1401-00.058, por unanimidade de votos, acolher a preliminar de decadência para o ano-calendário de 2000 e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, conforme entendimento sintetizado após a ementa transcrita:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2000

Ementa: LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DECADÊNCIA - FATO GERADOR.

No lançamento por homologação, conforme o disposto no art. 150, § 4º, do CTN, se a lei não fixar prazo para a homologação será ele de cinco anos a contar do fato gerador.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

Ementa: TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa - DEDUTIBILIDADE

Provisão passiva representa uma obrigação incerta, ou certa mas ilíquida. O ato legal, a lei, tem presunção de constitucionalidade e de legitimidade. A obrigação ex lege tributária desfruta desse atributo e só com o trânsito em julgado favorável ao contribuinte têm-se derruídas a certeza e a liquidez: obrigação tributária com exigibilidade suspensa não traduz contabilmente uma provisão, mas um contas a pagar - diversamente, por ex., de um passivo relativo a uma reclamação trabalhista ainda em curso.

As interpretações literal, lógica e sistemática conduzem à exegese de que as despesas com tributos com exigibilidade suspensa permanecem dedutíveis, para a determinação da base de cálculo da CSLL.

O voto da relatora, a ilustre ex-Conselheira Albertina Silva de Santos Lima, prevaleceu com relação ao acolhimento da preliminar de decadência para o ano-calendário de 2000, e foi vencido no que tange ao mérito, conforme voto infratranscrito (fls. 296 a 299 do e-processo):

“O recurso atende às condições de admissibilidade e deve ser conhecido.

Trata-se de lançamento da CSLL dos anos-calendário de 2000 a 2004, em razão de falta de adição na determinação da base de cálculo do montante de contribuição para o PIS e COFINS com exigibilidade suspensa. A contribuinte efetuou o ajuste apenas na apuração do lucro real.

No recurso, em síntese seus argumentos são:

- Que o auto de infração lavrado exige débitos do ano-calendário de 2000, fora do limite temporal de cinco anos de que trata o art. 150, § 4º do CTN;*
- Que o lançamento e a decisão recorrida desvirtuaram os conceitos de “provisão” e “obrigação de pagar” definidos pela contabilidade, com o objetivo de descaracterizar uma despesa incorrida, e assim, vedar a dedutibilidade da despesa; cita pronunciamento do IBRACON NPC 22, aprovado pela Deliberação CVM 489 de 03.10.2005; cita a Lei 9703/98;*
- Que a única vedação à dedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa está prevista em lei apenas para o IRPJ, não sendo aplicável a CSLL.*

Em relação à preliminar de decadência do direito da Fazenda Nacional constituir o lançamento para o ano-calendário de 2000, tem razão a contribuinte, uma vez que o lançamento foi efetuado em 22.12.2006, tendo sido ultrapassado o prazo de cinco anos da data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º do CTN. Nesse ano-calendário, a contribuinte apurou CSLL a pagar, conforme doc. de fls. 82.

Para o prazo decadencial relativo à CSLL, até as sessões do mês de maio de 2008 votei pelo prazo de 10 anos, com base na Lei

8.212/91, art. 45, entretanto, tendo em vista a confirmação da declaração de inconstitucionalidade desse artigo (RE 559.882-9, de 12.06.2008, relator Min. Gilmar Mendes), passei a votar pelo prazo de 5 anos. Destaco que inclusive foi aprovada a Súmula vinculante nº 8 do STF, na sessão plenária de 12.06.2008. Transcrevo o teor de referida súmula:

Súmula nº 8 do STF:

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência do crédito tributário.

Em relação à sua argumentação de que o lançamento e a decisão recorrida desvirtuaram os conceitos de “provisão” e “obrigação de pagar” definidos pela contabilidade, com o objetivo de descaracterizar uma despesa incorrida, e assim, vedar a dedutibilidade da despesa, a jurisprudência deste Conselho, com a qual concordo, adota o entendimento de que os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa, nos termos do art. 151, do CTN são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por se caracterizarem como provisões e não como despesas incorridas.

Transcrevo ementas de alguns acórdãos:

Acórdão 101-96253 de 06.07.2007 (relator: Paulo Roberto Cortez)

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 107-07088 de 16.04.2003 (relator: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz)

CSLL - DEDUTIBILIDADE DOS TRIBUTOS PELO REGIME DE COMPETÊNCIA. A dedutibilidade dos tributos segundo o regime de competência não alcança aqueles cuja exigibilidade esteja suspensa, portanto ainda não recolhidos.

Acórdão 103-23031 de 24.05.2007 (relator: Aloysio José Percínio da Silva.)

CSLL - DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPensa - ANO-CALENDÁRIO 1998 - Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, II a IV, do CTN, **constituem provisões e não despesas incorridas**, estando vedada sua dedução para apuração da base de cálculo da CSLL.

Transcrevo trecho do voto condutor do acórdão 101-96253, de 06.07.2007, sobre essa matéria:

A recorrente alega que a natureza da conta contábil em que os tributos foram escriturados é de contas a pagar e não de provisão, por entender que o fato das referidas contribuições estarem com a sua exigibilidade suspensa, não significa que o crédito tributário correspondente não era devido, identificável ou mensurável, mas tão somente que o seu efetivo desembolso está postergado para o momento do término da ação judicial e que, portanto, até que não seja proferida decisão na ação judicial, são totalmente devidos.

Entretanto, ao que pese o argumento despendido pela contribuinte, entendo que o mesmo não tem como prosperar, até porque, se a mesma entendesse que o crédito tributário questionado judicialmente era devido, não teria se aventurado a uma demanda judicial morosa e infrutífera. Se o fez, é porque entendia que as leis que instituíram ou majoraram as obrigações questionadas, traziam em seu bojo flagrantes ilegalidades e inconstitucionalidades, e sendo assim, não há o que se falar em contas a pagar, até porque, tal obrigação nasce de modo incondicional, ao passo que as características dos tributos com exigibilidade suspensa, são obrigações fiscais condicionadas à exigência futura e incerta.

Portanto, por configurar uma situação de solução indefinida a data do encerramento do ano-calendário a que se refere, dependente de eventos futuros que poderão ou não ocorrer, subsume-se a uma situação de contingência que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, ou seja, à época do balanço, tal ganho ou perda é apenas potencial, não representando, evidentemente, uma obrigação incondicional.

Entendo que para fins tributários, os tributos com exigibilidade suspensa, ainda que efetuado o depósito judicial e mesmo depois da Lei 9.703/98, devem ser considerados como provisão, uma vez que representam obrigações fiscais condicionadas a exigência futura e incerta e devem ser adicionados ao lucro líquido para efeito de determinação da base de cálculo da CSLL.

Quanto ao seu outro argumento, de que a única vedação à dedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa está prevista em lei apenas para o IRPJ, não sendo aplicável à CSLL, não comungo desse entendimento, pois, conforme a Lei 7689/88, art. 2º, § 1º, “c”, combinado com a Lei 9.249/95, art. 13, I, a vedação se estende à base de cálculo da CSLL.

Lei nº 9.249/1995:

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

Concluo que há a necessidade de formação da provisão para o registro contábil dos tributos com exigibilidade suspensa, sendo vedada a sua dedução da base de cálculo da CSLL, nos termos do caput e inciso I do 13 da Lei 9.249/95.

Do exposto, oriento meu voto para acolher a preliminar de decadência para o ano-calendário de 2000, e no mérito, negar provimento ao recurso.”

O voto vencedor, de lavra deste relator dos embargos, preponderou com relação à concessão de provimento ao recurso para afastar a exigência da CSL decorrente da não adição do montante de tributos com exigibilidade suspensa, conforme infratranscrito (fls. 300 a 305 do e-processo):

“Peço vênica à nobre relatora, mas dirirjo de seu entendimento quanto à indedutibilidade das despesas com tributos com exigibilidade suspensa, pelos fundamentos que passo a deduzir.

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

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

Qual é o caráter da provisão? Em matéria de passivo - e é do que se cuida no caso vertente - o que caracteriza uma provisão é a incerteza ou a iliquidez da obrigação.

Ou seja, a tradução jurídica do caráter de uma provisão passiva é que esta representa uma obrigação incerta, ou mesmo uma obrigação certa mas ilíquida, ao passo que uma obrigação certa e líquida representa um contas a pagar. Juridicamente, essas são as notas distintivas de uma provisão do passivo.

Ora, se uma obrigação é incerta, ou uma obrigação é certa mas ainda ilíquida, é de todo compreensível que a lei determine, como regra geral, a indedutibilidade da contrapartida do registro desse passivo, i.e., a indedutibilidade da despesa de provisão.

Imagine-se que um empregado demitido supostamente por justa causa ingresse com uma reclamação trabalhista, alegando que a demissão fora sem justa causa, postulando, ainda, que deveria receber remuneração equiparada à outro funcionário, incorporação de certos valores ao salário, etc. Para o empregador, trata-se obrigação incerta e o passivo registrado

tem caráter de provisão. Sua contrapartida é uma despesa de provisão, indedutível.

Imagine-se, ainda, que a ação tenha transitado em julgado, mas não tenha sido liquidada a sentença, sobre o que ainda se controverte. Para o empregador a obrigação é certa, mas ilíquida: o passivo registrado tem caráter de provisão e sua contrapartida é uma despesa indedutível. Só com a liquidação da sentença transitada em julgado ter-se-á uma obrigação líquida e certa, e, pois, sua contrapartida representará uma despesa dedutível, ou excludível do lucro líquido, caso não represente despesa “adicional” (exclusão do valor adicionado anteriormente, pela transformação da provisão em contas a pagar).

Agora, suponha-se que fora sancionada determinada lei tributária cujo efeito é a majoração de certo tributo. O ato legal, a lei, tem presunção de constitucionalidade e de legitimidade, por mais flagrante que possa ser ou aparentar ser inconstitucional.

Esse atributo da lei, presunção de constitucionalidade e de legitimidade, é do que desfruta a obrigação ex lege tributária. Aqui, a obrigação é certa e líquida. Ainda que o contribuinte ingresse com ação judicial, enquanto não se der o trânsito em julgado favoravelmente ao contribuinte, a obrigação não se torna “incerta nem ilíquida”.

A obrigação ou suposta obrigação que veiculei no exemplo anterior só desfruta do atributo de certeza e liquidez com o trânsito em julgado inclusive da liquidação da sentença. Exatamente o oposto do que se dá com uma obrigação tributária ou uma suposta obrigação tributária.

Ainda que o contribuinte maneje ação discutindo a constitucionalidade da lei tributária, obtenha uma liminar, uma sentença ou mesmo um acórdão favorável, somente com o trânsito em julgado com o decreto de inconstitucionalidade da lei, a obrigação irradiada - ipso facto - com a incidência daquela deixa de ser uma obrigação certa e líquida. Só nesse momento o passivo deixa de representar obrigação certa e líquida, e deixa de exprimir inclusive uma obrigação. Só nesse momento posso dizer que não há obrigação certa e líquida, que não há obrigação.

Tenho para mim ser muito claro que o fato de se ingressar com ação judicial contra certa lei tributária ou contra a legalidade de uma obrigação tributária, mesmo que esta se encontra com sua exigibilidade suspensa, não transforma o passivo representativo de obrigação líquida e certa (contas a pagar), em obrigação incerta ou certa mas ilíquida (provisão).

É certo, portanto, que a obrigação tributária com exigibilidade suspensa, por ex., por liminar ou tutela antecipada, não representa contabilmente uma provisão, mas um contas a pagar. É ainda obrigação certa e líquida: para falar “didaticamente”, o

passivo registrado passa a representar uma obrigação incerta, somente com o trânsito em julgado favorável ao contribuinte. Disse “didaticamente”, pois, por óbvio que aí e nesse momento o passivo deixa de representar obrigação: não há mais esse passivo, que então será revertido; não há obrigação a ficar registrada a partir de então.

Uma vez traduzido juridicamente o caráter de provisão, e acentuada a presunção de legitimidade e de constitucionalidade do ato legal (a lei, cuja incidência irradia, ipso facto, o nascimento da obrigação tributária), torna-se fácil ver o acerto do que dispõe o item 4 do Anexo II do Pronunciamento IBRACON NPC nº 22, aprovado pela Deliberação CVM 489/05.

O item 4 do Anexo II do Pronunciamento IBRACON NPC nº 22, ao versar sobre o passivo de tributos, deixa claro que a obrigação tributária é uma obrigação legal e que deve figurar como tal até o desfecho final da causa. O fato de a ação intentada pelo contribuinte ser julgada procedente em determinada instância não permite que a obrigação legal deixe de ser registrada como tal.

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

Notadamente a partir da Lei 8.541/92, a lei, quando quis prescrever certo tratamento para a determinação do lucro real e também para a da base de cálculo da CSL, ela o fez expressamente.

Isso fica mais evidente na Lei 8.981/95 e nas leis posteriores. Dispunha o art. 42 da Lei 8.981/95:

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

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

Os arts. 57 e 58, dessa lei preceituam:

CAPÍTULO IV

DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, **mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta lei.**

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

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

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

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

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

§ 2º. Na **determinação do lucro real**, a pessoa jurídica não poderá deduzir como custo ou despesa o Imposto de Renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável em substituição ao contribuinte.

§ 3º. A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que assuma o ônus do imposto.

§ 4º. Os impostos pagos pela pessoa jurídica na aquisição de bens do ativo permanente poderão, a seu critério, ser registrados como custo de aquisição ou deduzidos como despesas operacionais, salvo os pagos na importação de bens que se acrescerão ao custo de aquisição.

§ 5º. Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

Por óbvio que os parágrafos de um artigo se subordinam a seu caput, que, no caso (art. 41 da Lei 8.981/95), trata da determinação do lucro real, além do que o § 2º repete o endereçamento. Nem o § 1º do art. 41, nem os demais parágrafos, nem o caput tratam da incidência da regra do § 1º do art. 41 para a determinação da base de cálculo da CSL.

O art. 57 dessa lei é claro ao dizer que são mantidas a base de cálculo e as alíquotas da CSL, com as alterações introduzidas por essa lei. Esta lei introduziu diversas alterações na determinação da base de cálculo da CSL, entre as quais não se inclui o regramento previsto no art. 41, § 1º, retrodescrito.

Se a lei (art. 57, caput) fala expressamente que ficam mantidas a base de cálculo da CSL e suas alíquotas, exceto quando ela disponha de forma diversa, não vejo como se possa aplicar à CSL regra prescrita para a determinação do lucro real sem existir tal previsão para a determinação da base de cálculo da CSL. O art. 57, caput, da Lei 8.981/95 chega a ser tautológico, mas tem a virtude de erradicar qualquer dúvida que pudesse emergir quanto à aplicabilidade de norma endereçada ao IRPJ, sem remissão à CSL. Os §§ 1º e 2º do art. 57 e o art. 58 da lei em questão trazem as alterações aplicáveis à determinação da base de cálculo da CSL.

Ora, se ainda assim fosse concluível que o preceito contido no art. 41, § 1º, da Lei 8.981/95 seria aplicável na determinação da base de cálculo da CSL, entendendo que seria forçoso se concluir, com identidade de razões, que, por ex., as normas sobre tributação do lucro em bases universais eram aplicáveis à CSL, mesmo sem o preceito contido no art. 21 da Medida Provisória 2.158/01 (pelo qual se passou a prever a tributação do lucro em bases universais para fins de CSL).

Nem se diga que se houvesse artigo nessa medida provisória prevendo expressamente que o mencionado art. 21 só entraria em vigor a partir de certa data a questão não se colocaria, pois isso é de absoluta imprestabilidade para a interpretação em discussão. A questão é ser aplicável o regime de tributação em bases universais para a CSL, mesmo sem o art. 21 dessa medida provisória.

Bem se sabe que concluir pela tributação da CSL em bases universais antes do advento do art. 21 da Medida Provisória 2.158/01 constituiria absurdo.

Argumento ab absurdo, que comete à evidência não ser aplicável, na determinação da base de cálculo da CSL, a regra do art. 41, § 1º, da Lei 8.981/95, preceituada para o lucro real.

A pertinência lógica e sistemática da interpretação me conduz a dizer igualmente que, se o art. 41, § 1º, da Lei 8.981/95 fosse aplicável a CSL, também lhe seriam aplicáveis as regras dos arts. 32 e 33, do Decreto-lei 2.341/81, mesmo sem ou antes do advento do art. 22 da Medida Provisória 2.158/01, que preconiza a aplicação da preceituação dos arts. 32 e 33, do Decreto-lei 2.341/81 a CSL:

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

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

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

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

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

Parágrafo único O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legisla

ção fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

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

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

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

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

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

Na mesma linha, os arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 28 a 30, 55 e 71, da Lei 9.430/96, e mesmo os arts. 24-A e 24-B, dessa lei, e assim por diante.

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

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

DOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO

Intimada, a Fazenda Nacional apresentou embargos de declaração, de fls. 310 a 315, arguindo, em síntese, o que segue.

Afirmou que a decisão recorrida é omissa porque essa, ao reconhecer a decadência de parte do lançamento, não esclareceu se houve, ou não, pagamento parcial do tributo devido no ano-calendário de 2000, tendo apenas aplicado a regra prevista pelo artigo 150, § 4º, do CTN.

Consignou que só pode ser aplicada a regra de contagem do prazo decadencial prevista no artigo supracitado, aos casos em que houver o pagamento parcial das contribuições devidas.

Nesse sentido, atestou que não havendo o pagamento parcial, deve ser aplicada a regra de contagem do prazo decadencial constante no artigo 173, I, do CTN. Quanto a isso, colacionou jurisprudência.

Acentuou que, sendo os tributos sujeitos a lançamento por homologação, caso o contribuinte não declare, nem efetue o pagamento do tributo, o prazo decadencial será de 5 anos, contados do 1º dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador. Acerca disso, colacionou jurisprudência.

Apontou que, no presente caso, como o fato gerador ocorreu em 31/12/2000, o lançamento só poderia ser realizado em 1/1/2001.

Nesse sentido, acrescentou que tendo a fiscalização constituído o crédito tributário e cientificado a contribuinte em 22/12/2006, não há que se falar em decadência, pois, nos termos do artigo 173, I, do CTN, o prazo decadencial começou a fruir em 1/1/2002 e esgotou-se em 31/12/2006.

Por fim, requereu o recebimento do presente embargos de declaração e o saneamento da omissão quanto à existência ou não de pagamento parcial de tributos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Shigueo Takata

O recurso de embargos é tempestivo (fls. 306 e 310).

O acórdão embargado deu provimento ao recurso voluntário, para reconhecer a decadência quanto aos fatos geradores de CSL do ano-calendário de 2000, e para reconhecer que tributos com exigibilidade suspensa não são passivo de provisão, mas um passivo efetivo até que haja trânsito em julgado desfavorável à exigibilidade do tributo, sendo, pois, a contrapartida do passivo uma despesa dedutível, para fins da CSL.

No acórdão embargado se reconheceu que a indedutibilidade de despesas com tributos com exigibilidade suspensa é para determinação do lucro real, não havendo comando para sua extensão na determinação da base de cálculo da CSL.

Os embargos foram opostos pela PFN para preencher suposta omissão na matéria da decadência, pois não ficou dito se houve ou não pagamento a ensejar a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN.

Conforme o art. 49, § 7º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF 256 de 22/6/09 (publicação no DOU de 23/6/09), os recursos de embargos de declaração serão apreciados pela Turma de origem, caso o relator não mais pertença àquele colegiado.

Por outro lado, nos termos do art. 3º, § 4º, RICARF, os recursos de embargos de declaração opostos em face de acórdãos prolatados antes da vigência do RICARF devem ser distribuídos ao relator original do processo. O art. 7º do RICARF, de seu turno, prevê que o Anexo II do RICARF produz efeitos a partir de 1º de julho de 2009.

Pois bem. O acórdão embargado foi exarado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, na sessão de 17/6/09. A relatora original do feito, a ilustre ex-Conselheira Albertina Silva de Santos Lima não se encontra mais no colegiado do CARF. Como fui designado para fazer o voto vencedor do acórdão em comentário, entendo que a interpretação adequada do art. 3º, § 4º, do RICARF combinado com o art. 49, § 7º, do Anexo II, do RICARF leva à conclusão de que o presente recurso seja a mim distribuído, como o foi.

Posto isso, haveria aqui outra questão prévia.

Essa questão prévia seria sobre a data do julgamento do acórdão embargado e a do REsp 973.733/SC em procedimento repetitivo que pacificou o entendimento da aplicabilidade do art. 150, § 4º, do CTN somente quanto haja algum pagamento (desde que na ausência de dolo ou fraude). Ou ainda sobre a data da publicação do REsp em questão.

Porém, consta nos autos petição, de fls. 328 a 330, com protocolo no CARF datado de 23/12/13, em que a contribuinte comunica sua adesão à anistia da Lei 11.941/09,

reaberta pela Lei 12.865/13. Em razão disso ou para isso, postula a desistência total da discussão no presente feito, com “renúncia aos argumentos de direito sobre o qual se funda a referida ação, inclusive recursos interpostos”.

A bem ver, não é caso de *postulação* de desistência. São *direitos* potestativos da parte a desistência do recurso e a renúncia a direito discutido em lide, com as consequências que a desistência e a renúncia provocam.

Conquanto o recurso voluntário já tenha sido julgado, o feito administrativo não se encerrou. Tanto que há os embargos declaratórios opostos pela PFN, além da plausibilidade de interposição de recurso especial no seguimento do processo. Daí a contribuinte ter falado em desistência “da discussão”.

O que há aqui é a *renúncia ao direito*, com conseqüente *desistência total da discussão da lide*. *Renúncia ao direito nos limites da lide* (“renúncia aos argumentos de direito sobre o qual se funda” a lide).

Ainda que não seja necessário à fixação do alcance da renúncia ao direito com conseqüente desistência de discussão da lide, observa-se na petição que a contribuinte destaca que pretende aderir “ao programa *para pagamento total do débito* em discussão nos autos do processo administrativo” (grifamos).

Os presentes embargos perdem seu objeto.

O caso, portanto, não é de provimento aos embargos, e nem mesmo de conhecimento deles (juízo de admissibilidade), em face da *renúncia ao direito* nos limites do processo.

Sob essa ordem de considerações e juízo, não conheço dos embargos.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 10 de abril de 2014

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator