



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.721020/2017-21
ACÓRDÃO	1302-007.326 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de janeiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BANCO CARGILL SA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

CSLL. TRIBUTO INDEDUTÍVEL. EXIGIBILIDADE SUSPENSA.

Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos discutidos judicialmente, cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, tendo nítido caráter de provisão.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício (Súmula CARF nº 108).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, e, no mérito, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, quanto à necessidade de adição dos valores de provisão com tributos com exigibilidade suspensa, vencidos os conselheiros Henrique Nimer Chamas (relator), Miriam Costa Faccin e Natália Uchôa Brandão. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, em relação à incidência de juros de mora sobre multa de ofício, nos termos do relatório e voto do relator. Designado o Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior, para redigir o voto vencedor quanto à matéria em relação à qual o relator foi vencido.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas – Relator

Assinado Digitalmente

Alberto Pinto Souza Junior – Redator Designado

Assinado Digitalmente

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natalia Uchoa Brandao, Paulo Henrique Silva Figueiredo.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário oposto em face de acórdão da 28ª Turma da DRJ08, que julgou improcedente a impugnação da contribuinte.

Em face da contribuinte foi lavrado o auto de infração de CSLL (fls. 171 a 180), referente aos anos-calendários de 2012, 2013 e 2014, em virtude de insuficiência de adição à base de cálculo da CSLL relacionada a tributos e contribuições com exigibilidade suspensa.

Conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal (“TVF”) (fls. 164 a 169), destaco as seguintes informações:

INFRAÇÃO FISCAL APURADA

CSLL: Falta de adição de provisão com tributos com exigibilidade suspensa nos valores de R\$ 3.452.319,55, R\$ 3.628.226,03 e R\$ 4.565.177,81, nos anos-calendário de 2012, 2013 e 2014, respectivamente.

(...)

Atendendo à intimação fiscal, o contribuinte prestou os seguintes esclarecimentos:

“Tratam-se os valores referidos no item 3 supra de depósitos judiciais realizados no curso do processo n. 2005.61.00.011034-5, impetrado pelo Banco Cargill S.A., para afastar as disposições da Lei 9.718/98, que, no entender da intimada, alargou indevidamente a base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS, bem como majorou ilegalmente a alíquota da COFINS.

(...)

Tais lançamentos, assim registrados, revestem-se, em essência, das características das provisões. Não se pode confundi-los com exigibilidades futuras do passivo, pois não possuem o grau de certeza necessário à configuração das obrigações. São meras expectativas que, por prudência, o litigante tem por bem registrar em sua contabilidade, evitando impactos futuros imprevistos sobre seu patrimônio. Assemelham-se, pois, às

provisões para riscos fiscais. Este é o entendimento da Receita Federal do Brasil, reafirmado na Solução de Divergência nº 9/2013, DOU de 19 de julho de 2013, da Cosit (Coordenação-Geral de Tributação) que tem a seguinte ementa:

(...)

Tratando-se, portanto, de provisão, não há que se falar em ausência de dispositivo legal, pois, quando deduzidos na apuração do lucro contábil da empresa, de acordo com o regime de competência, devem ser adicionados na determinação da base de cálculo da CSLL, por força do disposto no art. 13, I, da Lei nº 9.249/1995, a seguir transcrito.

L.9.249/95. 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; (Vide Lei 9.430, de 1996)

(...)

Pelo exposto, estamos recompondo as bases de cálculo da CSLL de 2012 a 2014 a fim de recalcular e efetuar o lançamento da diferença da contribuição devida, conforme o auto de infração que acompanha este TVF, em razão da falta de adição de provisão não dedutível nos valores de R\$ 3.452.319,44, R\$ 3.628.226,03 e R\$ 4.565.177,81, respectivamente.

Enquadramento Legal: Arts. 2º e 3º da Lei nº 7.689/88; art. 2º da Lei nº 8.034/90; arts. 2º e 13, Inciso I, da Lei nº 9.249/95; art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96; e art. 17 da Lei nº 11.727/2008 (conversão da MP nº 413/2008).

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 189 a 202). Defende a ocorrência de *vício de fundamentação legal*, pois a dedução de tributos com a exigibilidade suspensa realizada pela Impugnante não decorre de despesas reconhecidas no resultado em razão da constituição de provisões, mas sim de um passivo efetivo, não sendo mera contingência passiva ou provisão, invocando a Deliberação CVM nº 489/05 e o Pronunciamento nº 25 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis; no mérito, afirma que não há previsão legal para a adição dos tributos com exigibilidade suspensa à base de cálculo da CSLL e sustenta a ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa.

A DRJ julgou a impugnação improcedente, conforme acórdão assim ementado (fls. fls. 252 a 259):

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

PROVISÃO NÃO DEDUTÍVEL. TRIBUTO COM EXIGIBILIDADE SUSPENSÃO POR MEDIDA JUDICIAL.

O tributo ou contribuição cuja exigibilidade estiver suspensa por medida judicial, e respectivos juros, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da CSLL, visto que se referem a situação de solução indefinida, apresentando nítido caráter de provisão.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 24/02/2016

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício (Súmula CARF nº 108).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A contribuinte foi intimada em 03 de outubro de 2022 e apresentou Recurso Voluntário (fls. 268 a 280) em 01 de novembro de 2022, reprisando os argumentos da impugnação.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**, Relator.

Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto, dele conheço.

Preliminar de Nulidade por falta de Fundamentação Legal do Auto de Infração

A contrário do que alega a contribuinte, o auto de infração foi devidamente fundamentado, conforme se extrai do enquadramento legal contido tanto no TVF quanto no lançamento de ofício realizado.

Não vislumbro qualquer vício que macule o lançamento das exigências fiscais, sob a ótica do artigo 59 do Decreto 70.235/1972 e nem violação ao artigo 10 do mesmo diploma normativo.

Segundo o TVF, as normas infringidas pela contribuinte seriam as seguintes:

Enquadramento Legal: Arts. 2º e 3º da Lei nº 7.689/88; art. 2º da Lei nº 8.034/90; arts. 2º e 13, Inciso I, da Lei nº 9.249/95; art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96; e art. 17 da Lei nº 11.727/2008 (conversão da MP nº 413/2008).

O auto de infração assim enquadrou as infrações:

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2014:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 2º e 13 da Lei nº 9.249/95.

Art. 1º da Lei nº 9.316/96.

Art. 28 da Lei nº 9.430/96 com as alterações dadas pelo art. 39 da MP nº 563/12 e art. 49 da Lei nº 12.715/12.

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Verifica-se, portanto, que a autoridade fazendária promoveu a devida descrição dos supostos atos infracionais à legislação tributária, bem como discriminou os fundamentos normativos correspondentes. Além disso, inexistente qualquer prejuízo ao direito de defesa da contribuinte, porquanto as apurações que fundamentam o lançamento de ofício são claras e objetivas.

Não há nulidade a ser reconhecida, porquanto o ato administrativo cumpre os requisitos da legalidade. Quaisquer discussões sobre o acerto do lançamento de ofício é matéria de mérito a ser enfrentada adiante.

Por essas razões, **rejeito a preliminar de nulidade** do auto de infração.

MÉRITO

Adição dos Depósitos Judiciais de Tributos com Exigibilidade Suspensa (PIS e Cofins) à base de cálculo da CSLL

Embora o auto de infração verse apenas sobre a exigência de CSLL, deve-se identificar o funcionamento do sistema jurídico relacionado ao IRPJ para se adequadamente compreender o litígio.

O artigo 41 da Lei nº 8.981/1995 disciplina que os impostos e contribuições suportados pelas empresas são dedutíveis do lucro real, ressalvadas, entretanto, as exceções contidas em seus parágrafos. O que interessa ao deslinde do feito é a previsão normativa do §1º, que exclui a dedutibilidade dos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa:

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.

Ao menos em matéria de IRPJ, é certo que o *caput* do mencionado artigo determina a obediência ao regime de competência para a apropriação das despesas incorridas com o pagamento dos tributos, não se tratando, contudo, de *provisões* para o pagamento das “despesas” com tributos.

Essa norma também encontra esteio no artigo 6º, §4º, do Decreto-lei nº 1.598/1977, a seguir transcrito, garantindo a neutralidade dos efeitos tributários das parcelas de ajustes na apuração do lucro líquido:

Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

Portanto, a regra é o regime de competência: pode-se deduzir do lucro real os tributos pagos no próprio ano em que a sua exigência jurídica ocorre. Contudo, quando suspensa a exigibilidade desses tributos, essa dedutibilidade não poderia ocasionar efeitos na apuração do lucro real, de modo que se utiliza o conceito do regime de caixa, isto é, os depósitos judiciais que garantem a suspensão da exigibilidade do tributo, por constituírem uma situação não perfeita sob a ótica jurídica (não é pagamento), acarretarão os efeitos fiscais da dedutibilidade do lucro real somente quando cessada a causa da suspensão da exigibilidade (evento futuro e incerto).

Pragmaticamente, então, o desembolso ocorre antes desse evento futuro, sem diminuir o lucro real do período; contudo, em caso de insucesso da contenda, a conversão do depósito judicial em pagamento gera o efeito da dedutibilidade sob o regime de caixa, inclusive, para fins de pedidos de restituição ou compensação com saldo negativo, ao passo que caso a demanda seja exitosa, o levantamento dos valores depositados judicialmente, ao menos sobre o principal, não atrairiam o fato gerador do imposto sobre a renda, já que é uma mera recomposição do patrimônio já existente num período anterior.

No que tange à CSLL, o artigo 2º, §1º, alíneas “a” e “c”, itens 3 e 6, da Lei nº 7.689/1988 trata da base de cálculo da contribuição:

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:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda;

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base.

E nessa construção caminhou tanto a autoridade fiscal quanto o Acórdão da DRJ, pois **equiparam os depósitos judiciais que suspenderam a exigibilidade de tributo discutido judicialmente como *provisão***, cuja regra é pela indedutibilidade tanto do lucro real quanto da base de cálculo da CSLL, conforme disposto no artigo 13, inciso I, da Lei n.º 9.249/1995, a seguir transcrita:

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;

Mais uma vez, analisando a hipótese normativa, verifica-se que *a priori* as provisões são indedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Não obstante as normas analisadas sejam distintas, tal como ocorre no caso do IRPJ, o que se busca é a *neutralidade* fiscal das provisões, pois sendo indedutíveis, não são consideradas, ao menos no momento inicial, como despesas operacionais da entidade; logo, a menos que não tenha sido adicionada ao lucro líquido, sua reversão também não será considerada receita da atividade econômica.

Por fim, retornando à Lei nº 8.981/1995, o artigo 57 traz uma aproximação entre o IRPJ e a CSLL que sabidamente é enfrentada no tema sob análise, embora não seja objeto da acusação fiscal:

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.

A **delimitação da controvérsia**, portanto, diz respeito a (i) identificar se os depósitos judiciais que suspendem a exigibilidade de tributos, no caso, do PIS e da Cofins, são provisões, atraindo o entendimento da DRJ esteado no artigo 2º, §1º, alíneas “a” e “c”, itens 3 e 6, da Lei nº 7.689/1988 c/c artigo 13, inciso I, da Lei n.º 9.249/1995 (**acusação fiscal**); ou (ii) se há regra específica para a adição de tais depósitos judiciais na base de cálculo da CSLL, porquanto parte do *resultado do exercício* apurado com observância da legislação comercial e, então, seria necessária a adição para neutralizar os efeitos do depósito judicial (**tese defendida pela contribuinte**).

A acusação fiscal deixa claro que os depósitos judiciais que suspendem a exigibilidade do crédito tributário são provisões e esteia o auto de infração nessa premissa (o artigo 2º, §1º, alíneas “a” e “c”, itens 3 e 6, da Lei nº 7.689/1988 c/c artigo 13, inciso I, da Lei nº 9.249/1995). Não há acusação relacionada à aplicação do artigo 57 da Lei nº 8.981/1995 para demonstrar a referibilidade da CSLL com relação ao IRPJ e subsumir os fatos à norma do artigo 41, §1º, da mesma lei.

Depósitos Judiciais – Provisões e Passivos Contingentes

A fim de escrutinar se os tributos com exigibilidade suspensa por depósito judicial são *provisões*, valho-me das lições do CPC nº 25:

Definições

10. Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento, com os significados especificados:

Provisão é um passivo de prazo ou de valor incertos.

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.

Evento que cria obrigação é um evento que cria uma obrigação legal ou não formalizada que faça com que a entidade não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar essa obrigação.

Obrigação legal é uma obrigação que deriva de:

(a) contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos);

(b) legislação; ou

(c) outra ação da lei.

(...)

As situações limítrofes não são facilmente definidas. **E, de fato, ao analisar os demonstrativos contábeis da contribuinte, nota-se que esta classificou os depósitos judiciais como provisões.**

Conceitualmente, os depósitos judiciais até poderiam ser considerados *provisões*, desde que se entenda que a suspensão da exigibilidade implica a ausência de *prazo certo* para o pagamento, já que o valor não é incerto. Contudo, também é razoável entender que, para fins contábeis, a suspensão da exigibilidade não influencia no reconhecimento contábil, mantendo a certeza sobre os valores e o prazo para pagamento dos tributos, sendo que então os depósitos judiciais seriam *passivos* decorrentes de um *evento (obrigação legal)*, isto é, da legislação tributária.

Eis a definição do passivo contingente no CPC nº 25:

Passivo contingente é:

- (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.

Ainda, o CPC nº 25 diferencia a provisão do passivo contingente:

Relação entre provisão e passivo contingente

12. Em sentido geral, **todas as provisões são contingentes porque são incertas quanto ao seu prazo ou valor. Porém, neste Pronunciamento Técnico o termo “contingente” é usado para passivos e ativos que não sejam reconhecidos porque a sua existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob o controle da entidade.** Adicionalmente, o termo passivo contingente é usado para passivos que não satisfaçam os critérios de reconhecimento.

13. Este Pronunciamento Técnico distingue entre:

(a) provisões – que 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; e

(b) passivos contingentes – que não são reconhecidos como passivo porque são:

(i) obrigações possíveis, visto que ainda há de ser confirmado se a entidade tem ou não uma obrigação presente que possa conduzir a uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos, ou

(ii) obrigações presentes que não satisfazem os critérios de reconhecimento deste Pronunciamento Técnico (porque não é provável que seja necessária uma saída de recursos que incorporem benefícios econômicos para liquidar a obrigação, ou não pode ser feita uma estimativa suficientemente confiável do valor da obrigação).

Tratando-se de obrigação tributária, sabe-se que valor e o prazo para pagamento é certo na lei, embora a suspensão da exigibilidade pode tornar incerto o *prazo da obrigação* (e não o prazo legal). Contudo, não necessariamente será equiparado o depósito judicial que suspende a exigibilidade do crédito tributário a uma *provisão*. Poderá, em algumas situações, ser um *passivo contingente* - a depender dos critérios relacionados ao seu reconhecimento contábil (conforme previsto no CPC nº 25).

Também não há como sustentar que os depósitos judiciais seriam sempre provisões, pois como assevera o próprio auditor fiscal no TVF:

Pressupõe-se que o litigante de boa-fé, ao contestar determinada exigência tributária, possui a convicção sobre o seu descabimento, por ilegalidade ou inconstitucionalidade. Se aceita a tese que desenvolve em juízo, a obrigação tributária não se concretizaria e, por lógica, essa concepção deveria se refletir em sua contabilidade. Ou seja, não seria

necessária a apropriação de despesa relativa aos tributos “sub judice” por não configurar a incidência.

A premissa não é verdadeira: a obrigação tributária tem prazo e valores certos, previstos em lei, e a obrigação reconhecida contabilmente poder assumir as duas naturezas (provisão ou passivo contingente). Em princípio, a natureza coercitiva da lei é inafastável e independentemente do questionamento feito na justiça, **a obrigação tributária se concretiza**, até que a decisão judicial transitada em julgado a afaste.

Então, o “litigante de boa-fé”, ao contestar a exigência tributária, de fato, tem a convicção sobre o seu descabimento, contudo, ele tem a certeza de sua exigência. Sendo assim, a discussão judicial não retira os efeitos da exigibilidade do tributo questionado, apenas suspende o *dever de pagar* em hipóteses normativas específicas, porém, a obrigação continua sendo líquida (prazos e valores certos) e essa liquidez possibilita que o contribuinte efetue o *depósito judicial do montante integral do tributo*, requisito para a suspensão da exigibilidade.

Ainda, como o *dever de pagar* fica suspenso, apenas a decisão judicial colocará fim no litígio. Em outras palavras, o *evento futuro* que é a decisão judicial se adequa exatamente à definição de passivo contingente por obrigações possíveis do CPC: **“sua existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob o controle da entidade”** e **“ainda há de ser confirmado se a entidade tem ou não uma obrigação presente que possa conduzir a uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos”**.

Mas a dificuldade permanece, pois, se o evento futuro é a decisão judicial, ao menos em termos contábeis, paira incerteza sobre o prazo desse pagamento, *para fins de reconhecimento contábil do depósito judicial que suspende a exigibilidade do tributo*.

Independentemente da classificação contábil, entretanto, entendo que a solução da controvérsia parte da interpretação jurídica dos dispositivos legais já mencionados (a previsão normativa do artigo 41, §1º, da Lei nº 8.981/1995 vs. o artigo 2º, §1º, alíneas “a” e “c”, itens 3 e 6, da Lei nº 7.689/1988 c/c artigo 13, inciso I, da Lei nº 9.249/1995). Analiso o tema.

Conflito entre as normas aplicáveis ao IRPJ e a previsão do artigo 13, inciso I, da Lei nº 9.249/1995

Diante de todo o cenário, entendo que inexistente regra de adição específica para a CSLL sobre o tema, bem como que a norma do artigo 41, §1º, da Lei nº 8.981/1995 é especial, não se aplicando ao caso a disciplina do artigo 13, inciso I, da Lei nº 9.249/1995.

O artigo 57 da Lei nº 8.981/1995 não equipara as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, a fim de subsumir os fatos à norma do artigo 41, §1º, da mesma lei, que é restrita para a apuração do IRPJ.

Nesse sentido, ainda que em alguns casos específicos eu pragmaticamente tenha renunciado à minha posição para reconhecer a *referibilidade da CSLL com relação ao IRPJ* quando

o resultado do julgamento não implique prejuízos para o direito analisado, nesse caso específico, tenho convicção que o pleito da contribuinte merece provimento por este argumento.

Passo a discorrer sobre o tema.

No que tange à CSLL, a dedutibilidade se encontra assegurada pela legislação, sob a fundamentação de que as limitações à dedutibilidade dos depósitos judiciais para suspender a exigibilidade de créditos tributários relativamente ao IRPJ não se aplicam à CSLL, inexistindo qualquer previsão para a respectiva adição.

A CSLL foi inaugurada no ordenamento jurídico pela Lei nº 7.689/1988; reduziu-se a alíquota do IRPJ e criou-se a contribuição. Esta deriva, em certa medida, do IRPJ, mas assumiu regime jurídico próprio, mantendo sua autonomia enquanto tributo.

A base de cálculo da CSLL está prescrita no artigo 2º da Lei nº 7.689/1988, tendo passado pelas alterações introduzidas pela Lei nº 8.034/1990, que destacou sua. De maneira mais ampla, foi delineada pelo artigo 2º como o valor do *resultado do exercício*, contábil, antes da provisão para o imposto de renda.

As alterações promovidas pela Lei nº 8.034/1990 deram maior concretude à sua base de cálculo, relativamente a quais seriam as adições ou exclusões pertinentes, a exemplo do já citado no artigo 2º, §1º, alínea “c”.

Com a promulgação da Lei nº 8.981/1995, cuja redação foi alterada pela Lei nº 9.065/1995, o artigo 57, ainda que traga aproximações entre a CSLL e o IRPJ quanto à apuração e pagamento, especialmente no que concerne ao vencimento, pagamento, período e dinâmica de apuração, ressalva que tais aproximações não se aplicariam à base de cálculo e às alíquotas previstas na legislação em vigor, salvo alterações expressas na própria lei.

A referida autonomia foi reafirmada pela primeira parte do artigo 13 da Lei nº 9.249/1995, que aproximou as bases de cálculo de ambos os tributos por meio de sua submissão à regra geral de dedutibilidade de despesas do artigo 47 da Lei nº 4.506/1964.

É notório o esforço legislativo em delimitar as aproximações e distanciamentos entre os tributos em comento e da sua interpretação; confirma-se a ausência de plena identidade entre ambos no que tange sua base de cálculo e suas alíquotas, mas, ainda que tenham como premissa de definição da base de cálculo o lucro líquido contábil para sua apuração, cada qual sofre adições e exclusões próprias.

Sob estas premissas, o artigo 41, §1º, da Lei nº 8.981/1995, na redação então vigente, determina a indedutibilidade dos tributos cuja exigibilidade esteja suspensa apenas da determinação do lucro real (base de cálculo do IRPJ), não trazendo a mesma vedação relativamente à base de cálculo da CSLL. A previsão legislativa confirma que, caso não houvesse a ressalva ali prevista, tratar-se-ia de despesa *a priori* dedutível.

Ao analisar tanto a norma aplicável ao IRPJ quanto aquela que determina a indedutibilidade das provisões (artigo 13, inciso I, da Lei nº 9.249/1995, fundamento da autuação), colaciono trechos do voto vencido do Acórdão nº 9101-003.004:

Compreendo que a única forma de interpretar tais enunciados **prescritivos sem que se admita a existência de um caos normativo em que convivem normas vigentes, subsequentes e irremediavelmente conflitantes** é assumir que o legislador, ao prescrever o art. 13, I, trata de questão diversa de tributos cuja exigibilidade se encontre suspensa.

Portanto, no caso dos autos, em que se discute a dedutibilidade da base de cálculo apenas da CSLL de tributos e juros com exigibilidade suspensa, não há incidência do art. 41 da Lei n. 8.981/95 (pois este é aplicável apenas ao IRPJ), bem como não incide a restrição do art. 13 da Lei n. 9.249/95 (pois este não é aplicável a tributos com exigibilidade suspensa).

Nessa mesma linha, seguem trechos da decisão do Acórdão nº 9101-005.921:

Admitir, ademais, que tributos com exigibilidade suspensa, para fins jurídicos, equivaleriam à provisão – que, como se sabe, é indedutível tanto para o IRPJ quanto para a CSLL –, significaria conferir letra morta ao § 1º do artigo 41 da Lei 8.981/95, permitindo, ainda, que o intérprete se coloque indevidamente na posição de Legislador, o que definitivamente não se sustenta.

É certo que a lei pode, na configuração da hipótese tributária, se valer (i) de conceitos da linguagem comum ou (ii) de conceitos técnicos (ii.i) próprios ou (ii.ii) por remissão a outros “ramos do direito” ou ciências, tais como a contabilidade.

Nesse caso específico, todavia a legislação tributária conferiu um tratamento fiscal próprio aos tributos com exigibilidade suspensa, prescrevendo sua indedutibilidade apenas para fins de apuração do Lucro Real. Ao assim proceder, o sistema jurídico-tributário acabou veiculando norma especial a este tipo de dispêndio, especialidade esta que deveria prevalecer sobre eventual outro tratamento conferido pela ciência contábil a esta rubrica.

Em outras palavras, ainda que a contabilidade possa eventualmente qualificar o “tributo com exigibilidade suspensa” como provisão, isso deveria ocorrer exclusivamente no âmbito daquela ciência, afinal o Direito Tributário, ao regulamentar o tratamento tributário das despesas com tributos suspensos de forma específica, não incorporou essa equiparação. Pelo contrário, a lei regulamentou seu tratamento fiscal de forma expressa, optando pela adição apenas no âmbito do IRPJ.

Há, aqui, o que a doutrina chama de distanciamento entre Direito Tributário e Contabilidade, situação esta que, com a devida vênia, acabou não sendo levada em conta pela decisão ora recorrida.

Dessa forma, tributos com exigibilidade suspensa por depósitos judiciais seguem a disciplina do §1º do artigo 41 da Lei nº 8.981/1995, cuja regra é específica para o IRPJ. Não é aplicável ao caso o artigo 13, inciso I, da Lei nº 9.249/1995, pois este trata de situação diversa (tributos com exigibilidade suspensa vs. provisões).

As normas especiais se sobrepõem às gerais; são institutos jurídicos distintos e com implicações distintas também.

Com base nesse entendimento, **dou provimento** ao Recurso Voluntário para cancelar a exação de CSLL lançada em face da contribuinte.

Juros de Mora sobre Multa de Ofício

Tendo sido vencido quanto ao mérito, analiso a alegação sobre os juros de mora incidentes sobre multa de ofício.

Ainda assim, pela eventualidade, no que tange à matéria atinente aos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício, o pleito da contribuinte não merece acolhida, em virtude da necessária aplicação da Súmula CARF nº 108:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Assim, nego provimento quanto a tal matéria.

Conclusão

Ante ao exposto, rejeito a preliminar de nulidade arguida e, no mérito, **dou provimento** ao Recurso Voluntário para cancelar a exação de CSLL lançada em face da contribuinte.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Alberto Pinto S. Jr., redator designado

Com a devida vênia do I. Relator, ousou divergir do seu brilhante voto, pelas razões que se seguem.

Pelo regime de competência, as despesas são reconhecidas em “*função da sua incorrência e da vinculação da despesa à receita*”, independentemente do seu reflexo em caixa. Resta, então, perquirir sobre o cerne da questão, qual seja, os valores relativos a tributos com exigibilidade suspensa devem ser reconhecidos como despesas incorridas?

Ora, pelo regime de competência, para se ter como incorrida uma despesa, a respectiva exigibilidade há que ser certa e líquida, ainda que não exigível. Ocorre que a relação jurídico-tributária, estabelecida entre o Fisco (sujeito ativo) e o contribuinte (sujeito passivo), é uma relação obrigacional, de tal sorte que, se o crédito tributário do Fisco não goza de certeza e liquidez, a obrigação tributária do contribuinte também não gozará. São lados da mesma moeda, a sorte de um será o destino do outro.

O que se nota no caso em tela, é que, enquanto discutido judicialmente, o tributo não goza de certeza e liquidez, pois, se é verdade que a Fazenda Pública pode constituir unilateralmente título extrajudicial em seu favor - CDA, também é certo que os créditos nele constituídos gozam de presunção relativa de certeza e liquidez, pois admitem prova em contrário, conforme dispõe o art. 204 do CTN.

Convalidando o disposto no art. 204, vale a lembrança da teoria dos graus sucessivos da eficácia da obrigação tributária, segundo a qual, com o fato gerador, a obrigação tributária passa a existir; com o lançamento (em caso de lançamento de ofício ou por declaração), passa a ser atendível; com o vencimento, passa a ser exigível; e com a inscrição em dívida, passa a ser exequível. Ou seja, é justamente nesse último momento que a obrigação tributária adquire a presunção de liquidez e certeza.

Assim, equivoca-se a contribuinte quando alega que o crédito tributário já é certo e líquido desde o fato gerador, mesmo porque, no caso em tela, antes mesmo de inscrito em dívida, a certeza e liquidez do crédito tributário passou a ser objeto da ação judicial movida pela contribuinte. Ressalte-se que, no Judiciário, a pretensão do Fisco, expressa na CDA, é plenamente embargável e destruível, como ocorre com outros títulos executivos extrajudiciais.

Com efeito, os valores dos tributos com exigibilidade suspensa judicialmente só poderiam ser lançados a resultado a título de despesa com provisão, pois tais valores representam expectativas de *“valores a desembolsar que, apesar de financeiramente ainda não efetivadas, derivam de fatos contábeis já ocorridos; isto é dizem respeito a...prováveis valores a desembolsar originados de fatos já acontecidos (como...probabilidade de ônus futuro em função de problemas fiscais já ocorridos...)”*, conforme professa os ilustres autores do Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (editora Atlas, 7ª edição, p. 312/313) ao conceituar provisão.

Logo, se tais despesas tem natureza de despesa com provisão com tributos discutidos em juízo e com exigibilidade suspensa, não há outra conclusão possível, à luz do ordenamento jurídico pátrio, senão considerá-las indedutíveis da base de cálculo da CSLL, em face do que dispõe expressamente o art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95.

Como se vê, o caput do art. 13 deixa claro que a norma ali insculpida se aplica na apuração da base de cálculo da CSLL e o inciso I torna inquestionável a

indedutibilidade da provisão com tributos discutidos em juízo e com exigibilidade suspensa.

Por último, reproduzo, por ser pertinente, fragmentos do pronunciamento de ilustre jurista paulista, transcrito nos autos do processo administrativo nº 16327.000171/2006-90 (acórdão nº 101-96.423, referenciado pela autoridade fiscal no Termo de Verificação), acerca da questão que ora se aprecia, se não vejamos:

"(...) Se o contribuinte contesta um tributo lançado, (...) também não reconhece a existência da obrigação, seja por considerar inconstitucional a lei que a prevê, seja por considerar que o lançamento não está de acordo com lei válida e, portanto, está em desacordo com o art. 142 do CTN, perdendo, destarte, a presunção de legalidade. Por conseguinte, a presunção de validade do ato administrativo de lançamento não é suficiente para justificar a despesa.

Em qualquer caso, é impossível ao contribuinte alegar em processo a inexistência da relação jurídica tributária, mas na contabilidade registrar a existência da mesma relação jurídica tributária, e com isso pretender diminuir o seu lucro.

(...)

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.

(...)

A contabilização em despesa, pura e simplesmente, além de incorreta e incoerente, seria insincera, contrária ao princípio da verdade material da contabilidade.

Assim, no caso de obrigação tributária, não é suficiente que ocorra o fato gerador, ou que a autoridade fiscal declare em lançamento que houve sua ocorrência.

Quando o contribuinte se rebela contra a exigência tributária, não está admitindo que fato gerador válido tenha ocorrido, caso em que falha a incidência da regra de reconhecimento da despesa, porque esta não está na posição de ser definitiva e incondicionalmente devida.

Neste caso, tão somente pelo regime de competência, o contribuinte não poderia opor ao fisco a pretensão de deduzir uma despesa que ele próprio sustenta ser uma despesa da qual não é devedor.

Tal pretensão seria contraditória e conflitante com o sistema, o qual, repita-se, requer a abertura de uma reserva ou de uma provisão na contabilidade, e trata esta conta como fiscalmente indedutível.

E nenhuma lógica existe na atitude do contribuinte, de dizer que não deve o tributo quando vierem lhe cobrar, mas dizer na contabilidade que o deve, assim como na declaração de rendimentos para deduzi-lo fiscalmente.

Num primeiro momento ele opõe ao fisco suas razões para não reconhecer o débito, e num momento seguinte, que deveria ser conseqüente, ele, inconseqüentemente, opõe ao fisco o direito de deduzir o tributo, que só existe se este for devido.

(...)

Assim, se o contribuinte não reconhece o débito não deve registrá-lo pura e simplesmente como uma despesa a pagar, como o faria em circunstâncias normais. O que ele deve fazer é registrar o risco em reserva ou provisão, que é indedutível.

(...)

O essencial, portanto, dentro dos preceitos relativos ao chamado "regime de competência", é que a dúvida lançada sobre o débito redunde em reserva ou provisão indedutível, e não em conta de despesa devida e a pagar, correspondente à despesa fiscalmente dedutível.

O período-base para a dedutibilidade, no caso, passa a ser aquele em que transitar em julgado decisão contrária à pretensão do contribuinte, quando não mais haverá risco de perder a demanda (causa da provisão ou reserva) e haverá a perda definitiva da despesa (dedução da despesa, a débito da provisão ou da reserva).

(...)

É, portanto, a atitude do contribuinte, de não reconhecer a despesa e de submetê-la ao poder jurisdicional, que requer adequado e consistente registro contábil, com o conseqüente trato legal.

(..)"

Isso posto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Alberto Pinto S. Jr.,