



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

**Processo n°** 16561.000029/2007-51  
**Recurso n°** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-001.848 – 1ª Turma  
**Sessão de** 12 de dezembro de 2013  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL  
**Recorrente** ACHE LABORATORIOS FARMACEUTICOS SA e FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** ACHE LABORATORIOS FARMACEUTICOS SA e FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

Ementa:

DECADÊNCIA. PREVISÃO DO ARTIGO 62 A DO RICARF. TEMA OBJETO DE JULGAMENTO PELO STJ POR MEIO DE RECURSO REPETITIVO. Para aplicação do artigo 150, parágrafo 4º. do CTN é fundamental verificar a ocorrência do pagamento ou de declaração. Base de cálculo negativa não se equipara a pagamento. Recurso Especial da Fazenda Nacional a que se dá provimento.

CSLL - DEDUTIBILIDADE NA BASE DE CÁLCULO DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM A EXIGIBILIDADE SUSPensa. DEDUTIBILIDADE. IMPOSSIBILIDADE - Amoldam-se a verdadeiras provisões os valores registrados contabilmente como decorrentes de obrigações tributárias cujas respectivas exigibilidades encontram-se suspensas, não se admitindo, assim, a dedutibilidade dos correspondentes montantes na determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Recurso Especial do Procurador Provido.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, 1) Recurso da Fazenda: Por maioria dos votos, recurso provido. Vencidos os Conselheiros Valmir Sandri, Moises Giacomelli Nunes da Silva (suplente convocado), Jose Ricardo da Silva e Meigan Sack Rodrigues (suplente convocada). 2) Recurso do contribuinte:

Pelo voto de qualidade, recurso negado provimento. Vencidos os Conselheiros Susy Gomes Hoffmann (Relatora), Jose Ricardo da Silva, Moises Giacomelli Nunes da Silva (Suplente convocado), Valmir Sandri e Meigan Sack Rodrigues (Suplente convocada). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Valmar Fonseca de Menezes.

*(Assinado digitalmente)*

Henrique Pinheiro Torres – Presidente Substituto

*(Assinado digitalmente)*

Marcos Vinícius Barros Ottoni – Redator Ad Hoc - Designado

*(Assinado digitalmente)*

Valmar Fonseca de Menezes - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão, José Ricardo da Silva, Viviane Vidal Wagner (Suplente Convocada), Moises Giacomelli Nunes da Silva (Suplente Convocado). Valmar Fonseca de Menezes, Valmir Sandri, Jorge Celso Freire da Silva, João Carlos de Lima Júnior, Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente) e Henrique Pinheiro Torres (Presidente - Substituto). Ausentes, Justificadamente, os Conselheiros Karem Jureidini Dias, sendo substituída pelo Conselheiro Moises Giacomelli Nunes da Silva (Suplente Convocado), o Conselheiro Francisco Sales de Queiroz, sendo substituído pela Conselheira Viviane Vidal Wagner (Suplente Convocada) e o Conselheiro João Carlos de Lima Junior, sendo substituído pela Conselheira Meigan Sack Rodrigues (Suplente Convocada).

## Relatório

Trata-se de Recursos Especiais de Divergência interpostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional e pela Contribuinte, em face de Acórdão proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Contra a Contribuinte foi lavrado auto de infração (fls.391/393), que constituiu crédito tributário, no valor de R\$ 990.440,85 (novecentos e noventa mil, quatrocentos e quarenta reais e oitenta e cinco centavos), devido a apuração de irregularidades pela autoridade fazendária, quanto a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, (CSLL), referente aos anos de 2001, 2002 e o 1º trimestre de 2003, resultando na imposição de multa punitiva e juros de mora.

Referida autuação fundamentou-se nos seguintes dispositivos legais: **Artigo 49, da Instrução Normativa 93/97; Artigo 2º e parágrafos da Lei nº 7.689/88; Artigo 19 da Lei nº 9249/95; Artigo 28 da Lei 9430/96; Artigo 273 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999; Artigo 6º da Medida Provisória 1.858/99 e suas reedições e Artigo 37 da Lei 10.637/02.**

A Contribuinte apresentou impugnação, (fls.431/444), pleiteando a total improcedência do auto de infração e aduzindo em síntese os seguintes argumentos:

- a ocorrência da decadência do crédito tributário referente ao fato gerador ocorrido em 31 de dezembro de 2001;

-o artigo 13 da Lei 9.249/95, nada dispõe sobre as despesas glosadas, que são, tributos com a exigibilidade suspensa, excesso de distribuição de amostra grátis e perda de capital na baixa de investimentos;

- e a taxa SELIC não pode ser aplicada para cômputo dos juros moratórios.

Ao apreciar a presente controvérsia, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo I, julgou PROCEDENTE o lançamento em acórdão, (fls.474/485), que restou assim ementado:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL*

*Ano-calendário: 2001, 2002, 2003*

*VALORES NÃO ADICIONADOS NA BASE DE CALCULO DA CSLL*

*Tributa-se como omissão de CSLL os valores não adicionados que deveriam compor a base de cálculo da contribuição em cada exercício.*

*AMOSTRA GRATIS - A dedução da base de cálculo da CSLL com despesas de amostra grátis é permitida desde que os produtos estejam acompanhados da Nota Fiscal de Saída devidamente qualificada, e que estejam dentro do limite de 5% da Receita Líquida obtida da venda dos produtos.*

*Lançamento Procedente.*

Contra a decisão supra, foi interposto Recurso Voluntário pela Contribuinte (fls. 492/504), julgado pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos seguintes termos:

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL*

*Exercício: 2002 2003, 2004*

*Ementa:*

*DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS — Declarada a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, pelo Supremo Tribunal Federal (súmula vinculante nº 8 — DOU de 20 de junho de 2008), cancela-se o lançamento no qual não foi observado o prazo quinquenal previsto no Código Tributário Nacional.*

*CSLL. TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM A EXIGIBILIDADE SUSPensa. DEDUTIBILIDADE. IMPOSSIBILIDADE — Amoldam-se a verdadeiras provisões os valores registrados contabilmente como decorrentes de obrigações tributárias cujas respectivas exigibilidades encontram-se suspensas, não se admitindo, assim, a dedutibilidade dos correspondentes montantes na determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).*

*CSLL. AMOSTRAS GRATIS. DEDUTIBILIDADE Em obediência ao princípio da reserva legal, se o dispêndio levado a resultado atende aos requisitos de necessidade, normalidade e usualidade,*

*somente em razão de disposição expressa da lei se pode cogitar da sua indedutibilidade.*

*JUROS SELIC - A partir de 10 de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

Irresignadas, tanto a Fazenda Nacional como a Contribuinte, interpuseram Recurso Especial de Divergência a esta Câmara Superior.

Em suas razões, (fls.532/543) a Fazenda Nacional alega a existência de divergência na parte da decisão que reconheceu a decadência do lançamento efetuado no ano de 2001, colacionando aos autos acórdãos paradigmas.(fls. 544/548).

No exame de admissibilidade, foi proferido despacho (fls.550, 550-verso), que deu seguimento ao recurso fazendário.

Devidamente intimada, (fls.557), a Contribuinte apresentou Contrarrazões ao Recurso Especial (fls.558/567), pleiteando preliminarmente o não conhecimento do Recurso e no mérito defendeu a ocorrência da decadência, vez que houve o pagamento antecipado do tributo.

Por sua vez, a Contribuinte também interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 568/577), visando anular integralmente o auto de infração, devido a ausência de comando legal que determine que os ajustes da base de cálculo do IRPJ, devam ser aplicados reflexamente para a base de cálculo da CSLL.

Para tanto, juntou aos autos os acórdãos paradigmas (fls. 578/608).

Às fls. 625, 625-verso, foi proferido despacho de admissibilidade que também deu seguimento ao Recurso Especial do Contribuinte, por entender presentes os requisitos de admissibilidade.

Intimada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 629/641), sustentando que os tributos com exigibilidade suspensa possuem natureza de provisão e não de despesa e por isso não podem ser deduzidos da base de cálculo da CSLL.

Nestes termos requereu que seja julgado improcedente o Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Em síntese é o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Marcos Vinícius Barros Ottoni, Redator Ad Hoc Designado

Em face da necessidade de formalização da decisão proferida nos presentes autos, de competência da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais e, tendo em vista que a Conselheira Susy Gomes Hoffmann, relatora do processo, não mais integra o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, este Conselheiro foi designado Redator Ad Hoc pelo

Presidente da 1ª Turma da CSRF, nos termos do item III, do art. 17, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 (RICARF).

Destarte, levando-se em consideração a minuta de acórdão inicialmente apresentada pela relatora original quando do julgamento do recurso, bem como o seu resultado, proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, expresso na Ata da sessão ocorrida em dezembro de 2013, passo a formalizar o voto da relatora:

Os presentes recursos especiais são tempestivos.

Tanto a Fazenda Nacional como a Contribuinte interpuseram Recurso Especial de Divergência, a Fazenda Nacional sobre o tema da decadência, alegando que se não houve pagamento parcial, a decadência deve ser computada com fundamento no artigo 173 do CTN.

O tema do Resp do Contribuinte versa sobre a dedutibilidade das “provisões” de tributos com exigibilidade suspensa.

**Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional sobre a não ocorrência da Decadência nos termos do artigo 150, §4º do CTN.**

Sobre o tema da decadência a única questão a ser verificada é se houve ou não pagamento parcial, conforme decisão do STJ que este Conselho está obrado a seguir, nos termos do artigo 62 do RI CARF, para tanto adoto as mesmas razões de decidir que adotei no Acórdão 920202.127, nos seguintes termos:

*No caso, a questão a ser decidida refere-se a qual dispositivo legal deverá reger o prazo decadencial: o artigo 173, inciso I, ou o artigo 150, §4º, ambos do CTN.*

*Particularmente, para a aferição de qual dispositivo deverá incidir na hipótese, deve-se fixar a ocorrência ou não do pagamento antecipado.*

*O entendimento desta relatora sempre foi no sentido de que, nos termos do*

*artigo 150, parágrafo 4o., do CTN o que se homologa é a atividade do contribuinte e não o pagamento, de tal forma que, para o julgamento, não interessava a ocorrência ou não do pagamento.*

*Conforme determina o Regimento Interno do CARF, impõe-se a este tribunal administrativo a reprodução dos julgados definitivos proferidos pelo STF e pelo STJ, na sistemática prevista pelos artigos 543B e 543C do Código de Processo Civil.*

*Diante disso, tem-se que o STJ já enfrentou o tema objeto do presente recurso especial, julgando-o sob o rito dos recursos repetitivos, no seguinte sentido:*

**PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.**

**DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I,**

*DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN IMPOSSIBILIDADE.*

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

*Desta forma, é de se ter que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial será regido pelo artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, no caso de não ter havido o pagamento antecipado do tributo por parte do contribuinte e que será regido pelo artigo 150, parágrafo 4º, no caso da ocorrência do pagamento antecipado.*

*Assim prevaleceu o entendimento segundo o qual o que se homologa é o pagamento.*

Registro que apesar de não ter pagamento comprovado nos autos, houve a compensação da base negativa, dado que não é relevante para esta Conselheira, mas que é fundamental para decisão de meus pares.

Portanto, considerando o artigo 62-A e a ausência de pagamento do tributo, dou provimento ao Recurso da Fazenda Nacional.

**Recurso Especial do Contribuinte sobre a possibilidade de dedutibilidade da base da CSLL de tributos com a exigibilidade suspensa.**

Quanto ao Resp do Contribuinte, o tema não é novo nesta CSRF e trata da dedutibilidade, para fins de CSSL sobre o valor dos tributos com exigibilidade suspensa.

*O Acórdão recorrido previu que:*

*No que diz respeito à dedutibilidade dos tributos e contribuições, creio que não haja dúvida de que, uma vez ocorrido os respectivos fatos geradores, os correspondentes montantes são dedutíveis, observado, no caso de pessoas jurídicas submetidas ao lucro real, o regime de competência.*

*Resta indubitável, pois, que, ainda que contabilmente possam revelar constituição de provisão, representam, nas condições aqui explicitadas, despesas efetivamente incorridas.*

*Quando tratamos de tributos cuja exigibilidade encontra-se suspensa, entretanto, não encontro reparo a ser feito na decisão prolatada em primeira instância, vez que, nesse caso, a obrigação passa a ser incerta, pois dependente de evento futuro.*

*Nessa linha, entendo que já não cabe mais falar em despesa incorrida, pois estará ela sujeita a uma manifestação futura acerca da sua própria existência.*

*Amoldam-se, assim, a verdadeiras provisões, os valores registrados contabilmente como decorrentes de obrigações tributárias cujas respectivas exigibilidades encontram-se suspensas, não se admitindo, portanto, a dedutibilidade dos correspondentes montantes na determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).*

*Como bem salientou a autoridade julgadora de primeiro grau, a própria Recorrente adicionou, na determinação das bases de cálculo da contribuição dos exercícios posteriores, os valores correspondentes aos tributos e contribuições que se encontravam com a exigibilidade suspensa.*

Para este tema recursal, entendo que o Conselheiro Marcos Takata trouxe um voto com o qual concordo integralmente, por isto o adoto como razões de decidir, este voto

consta do Acórdão 1401-00-058

*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 urna 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 urna 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 a 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 no 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, urna 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 urna 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, no representa contabilmente uma provisão, mas uma 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 ai 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 ato se coloca sob a incidência do 41, § 1º, da Lei 8.911/95, para fins de CSL.*

*Notadamente a partir da Lei 8.541/92, a lei, quando quis prescrever certo tra amento para a determinação do lucro real e também para a da base de cálculo 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:*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2/06 em 08/06/2015

Autenticado digitalmente em 05/05/2015 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 08/06/2015

por VALMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 05/05/2015 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTON

I, Assinado digitalmente em 11/06/2015 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Impresso em 11/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

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

*Os arts. 57 e 58, dessa lei preceituam:*

#### **CAPITULO IV**

#### **DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO**

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

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

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

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

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

*§ 1º. O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos I 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.*

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

*§ 4. 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.*

*§ 5 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 a 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 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 a determinação da base de cálculo da CSL.*

*Ora, se ainda assim fosse concluível que o preceito contido no art. 41, § 1º, da Lei 8.981/95 seria aplicável na determinação da base de cálculo da CSL, entendo que seria forçoso se concluir, com identidade de razões, que, por ex., as normas sobre tributação do lucro em bases universais eram aplicáveis à CSL, mesmo sem o preceito contido no art. 21 da*

*Medida Provisória 2.158/01 (pelo qual se passou a prever a tributação do lucro em bases universais para fins de CSL).*

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

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

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

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

*Art.22. Aplica-se a 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 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 as pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.*

*Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano calendário de 1995, poderá ser Compensada, cumulativamente, com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subsequentes, observado o um lie 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 nº4.506, 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 nº8.981, 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.*

Assumindo as mesmas premissas e os mesmos fundamentos do Acórdão colacionado, voto por dar provimento ao Recurso do Contribuinte.

É como voto

*(Assinado digitalmente)*

Marcos Vinícius Barros Ottoni

## Voto Vencedor

Conselheiro Valmar Fonseca de Menezes, Redator Designado

Com as devidas vênias, esta Câmara, após exaustivos debates, decidiu por manter o entendimento da decisão recorrida, consubstanciada no voto condutor do eminente Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, o qual transcrevo, a seguir, na parte que interessa à solução da lide:

“(…)

*No que diz respeito à dedutibilidade dos tributos e contribuições, creio que não haja dúvida de que, uma vez ocorrido os respectivos fatos geradores, os correspondentes montantes são dedutíveis, observado, no caso de pessoas jurídicas submetidas ao lucro real, o regime de competência. Resta indubitável, pois, que, ainda que contabilmente possam revelar constituição de provisão, representam, nas condições aqui explicitadas, despesas efetivamente incorridas.*

*Quando tratamos de tributos cuja exigibilidade encontra-se suspensa, entretanto, não encontro reparo a ser feito na decisão prolatada em primeira instância, vez que, nesse caso, a obrigação passa a ser incerta, pois dependente de evento futuro.*

*Nessa linha, entendo que já não cabe mais falar em despesa incorrida, pois estará ela sujeita a uma manifestação futura acerca da sua própria existência.*

*Amoldam-se, assim, a verdadeiras provisões, os valores registrados contabilmente como decorrentes de obrigações tributárias cujas respectivas exigibilidades encontram-se suspensas, não se admitindo, portanto, a dedutibilidade dos correspondentes montantes na determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).*

*Como bem salientou a autoridade julgadora de primeiro grau, a própria Recorrente adicionou, na determinação das bases de cálculo da contribuição dos exercícios posteriores, os valores correspondentes aos tributos e contribuições que se encontravam com a exigibilidade suspensa.*

(...) ”

Diante de tão bem fundamentadas razões, que adoto, voto por negar provimento ao Recurso do Contribuinte.

*(Assinado digitalmente)*

Valmar Fonseca de Menezes