



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

Processo n° 16561.720075/2014-07
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-002.417 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de março de 2017
Matéria CSLL - PROVISÕES INDEDUTÍVEIS
Recorrente TELEFÔNICA BRASIL S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009, 2010

CSLL. PROVISÕES INDEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa.

A contabilização de tributos com exigibilidade suspensa os trata como provisões, pois representam uma obrigação presente como resultado de um evento passado, há probabilidade que exigirá desembolso de caixa para sua liquidação e pode, de antemão, ser objeto de uma estimativa confiável de seu valor. A legislação é objetiva quanto à impossibilidade de dedução de tributos com a exigibilidade suspensa da base de cálculo da CSLL, notadamente porque o conceito de provisão a ser utilizado no caso concreto é aquele que se amolda às normas contábeis (art. 110, do CTN).

AUSÊNCIA DE NORMA QUE DETERMINE A ADIÇÃO DOS TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa À BASE DE CÁLCULO DA CSLL. ALEGAÇÃO REJEITADA.

A legislação fiscal aplicável na apuração da base de cálculo do IRPJ é, em mais de uma oportunidade, estendida por lei para a apuração da base de cálculo da CSLL (art. 57, da Lei nº 8.981/95; art. 2, da Lei nº 9.430/96; art. 2º, da Lei nº 9.430/96), as quais partem do mesmo lucro líquido apurado na forma da legislação comercial e diferem, ao final, tão somente pelas expressas adições e exclusões a que estão legalmente sujeitas. Se não há previsão legal de exclusão de tributo com a exigibilidade suspensa da base de cálculo da CSLL, ela deve ser mantida na referida base de cálculo (adição), uma vez que a legislação determina que para a apuração da base de cálculo da CSLL deve ser observada a legislação aplicável ao IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário nos termos do relatório de voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto (Presidente), Demetrius Nichele Macei, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Caio Cesar Nader Quintella, Paulo Mateus Ciccone, Luiz Augusto de Souza Goncalves e Fernando Brasil De Oliveira Pinto. Ausente justificadamente o Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira.

Relatório

Adoto, em sua integralidade, o relatório do Acórdão de Impugnação nº 03-64.740, da 2ª Turma da DRJ em Brasília (DF), transcrito abaixo:

A presente autuação foi dirigida contra a Telefônica (TELEFÔNICA BRASIL S.A., CNPJ nº 02.558.157/0001-62) como sucessora da Telemig (TELEMIG CELULAR S/A, CNPJ 02.320.739/0001-06), em razão de um conjunto de operações de reorganização societária. Em 2011, a Telefônica incorporou a Vivo (VIVO PARTICIPAÇÕES S.A., CNPJ nº 02.558.074/0001-73), a qual, em 2010, havia incorporado a Telemig.

O objeto da autuação diz respeito à redução da base de cálculo da CSLL da Telemig, para os anos-calendário de 2009 e 2010, por meio da dedução, em desacordo com a legislação de regência, de tributos com exigibilidade suspensa.

Da infração fiscal - dos valores indevidamente deduzidos da base de cálculo da CSLL

Conforme pode ser verificado nas DIPJ dos anos calendário de 2009 e 2010 (Docs. 362 e 363, respectivamente), linha 29 da ficha 9A ("Tributos e Contribuições com Exigibilidade Suspensa"), a Telemig adicionou para fim de apuração do lucro real (base de cálculo do IRPJ) os valores, respectivamente, de R\$ 80.870.526,49 e R\$ 44.034.212,58. Nada obstante, na ficha 17, em que se apura a base de cálculo da CSLL, inexistiu adição equivalente.

A fiscalização intimou a Telefônica (sucessora da Telemig), por meio dos Termos de Intimação Fiscal nº 10 e 19 (Docs. 55 e 107, respectivamente), a informar a razão de não ter adicionado os tributos/contribuições com exigibilidade suspensa também à base de cálculo da CSLL.

Na sua resposta datada de 07/03/2013 (Doc. 62), a fiscalizada informou que "*não foi adicionado (sic) os tributos com exigibilidade suspensa também à base de cálculo da CSLL, por não conter previsão legal na IN 390/04*".

Desse modo, com base nas declarações de rendimentos acima citadas e da resposta apresentada pela contribuinte, a fiscalização entendeu que os valores de R\$ 80.870.526,49 e R\$ 44.034.212,58, relativos a tributos com exigibilidade suspensa, reduziram as bases de cálculo da CSLL da Telemig, respectivamente, para os anos-calendário de 2009 e 2010, e assim procedeu ao lançamento de insuficiência de adição à base de cálculo da CSLL.

A contribuinte impugnou (resumo):

DO DIREITO

Do correto tratamento dos tributos com exigibilidade suspensa como "obrigação".

A contribuinte alega que os tributos com exigibilidade suspensa, na realidade, não são tratados como provisões indedutíveis pela legislação fiscal, como se verá mais adiante, ao abordarmos o art. 41 da Lei nº 8.981/95, mas, sim, como obrigações. Ademais, os tributos constituem

despesas necessárias passíveis de dedução do IRPJ e da CSLL segundo o regime de competência, ou seja, a partir do momento da ocorrência do fato gerador.

O fato de o contribuinte discutir o crédito tributário judicialmente e este se enquadrar em uma das causas que suspendem a sua exigibilidade - in casu, depósito do montante integral - não retiram objetivamente a sua certeza e liquidez, pois é justamente nestes atributos inerentes ao crédito que a Fazenda Nacional sustenta a sua pretensão em juízo. Aliás, por lógica, somente se concebe suspensão de um crédito se este for dotado de tais características e o que há na verdade em uma discussão judicial é um conflito subjetivo entre as partes quanto à percepção que elas têm acerca do crédito tributário. Mas não é a vontade das partes que estabelece a existência ou não do crédito tributário e os seus atributos, mas sim a ocorrência ou não do seu fato gerador, que informa, desde o nascedouro, todas as características do crédito tributário.

Tanto é assim que, durante a suspensão do crédito tributário, sobre este continua incidindo correção monetária e juros de mora, nos termos do artigo 5.º do Decreto-Lei nº 1.736/1979.

Ademais, conforme se extrai do artigo 397 do Código Civil, o devedor somente pode ser constituído em mora - o que leva à incidência dos aludidos consectários - em relação a dívidas certas, líquidas e exigíveis.

Neste espeque, ressalta-se que, nos termos da legislação tributária, os juros de mora começam a correr no momento do vencimento do tributo não pago. Veja a redação do artigo 161 do CTN:

"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária."

Assim, faz-se imperioso que os tributos com exigibilidade suspensa sejam tratados, para fins fiscais, como obrigações, e não como provisões, sob pena de se colocar em situação de desigualdade contribuintes que ostentem a mesma capacidade contributiva, em afronta à isonomia e à verdade material que devem presidir a relação tributária e a exigência do tributo.

Da ausência de norma que ordene a adição dos valores correspondentes aos tributos com exigibilidade suspensa à base de cálculo da CSLL.

Insta ressaltar que os valores referentes a tributos com exigibilidade suspensa foram adicionados pela Impugnante somente à base de cálculo do IRPJ tendo em vista norma específica contida no §1º do artigo 41 da Lei nº 8.981/1995:

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

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos IIa IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial."

Observe que se trata de norma que influi diretamente na determinação do **lucro real**. Dessa maneira, por ser norma determinante de base de cálculo do IRPJ, não é aplicável à CSLL, conforme artigo 57 do mesmo diploma legal:

"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."

Destarte, sendo certo que não há qualquer outro dispositivo legal na legislação regente da CSLL que preveja a impossibilidade de realizar a dedução dos tributos com exigibilidade suspensa de sua base de cálculo e considerando que os tributos e contribuições são despesas necessárias, conclui-se que o procedimento realizado pela ora Impugnante foi perfeito.

Aliás, questiona-se: caso os tributos com exigibilidade suspensa correspondessem a provisões, seria necessário que o supratranscrito §1º do artigo 41 trouxesse previsão expressa quanto à impossibilidade de deduzi-los da base de cálculo do IRPJ? Ora, ou se reconhece que a resposta é negativa, ou se assume que aludido dispositivo legal não passa de letra morta.

Da perda de disponibilidade dos valores depositados pela Impugnante.

Por fim, conforme narrado alhures, os valores cuja dedução foi questionada pela RFB correspondem a tributos cuja exigibilidade foi suspensa em decorrência de a Impugnante ter realizado depósito de seus montantes integrais.

Nestes casos, especificamente, há ainda que se levar em consideração a perda da disponibilidade financeira dos respectivos valores pelo contribuinte, o que denota a necessidade de deduzi-los da base de cálculo da CSLL no momento do depósito, em respeito ao princípio da capacidade contributiva.

Neste sentido, as palavras de HUGO DE BRITO MACHADO:

"6. Atenção especial merece a questão da dedutibilidade do valor do tributo com exigibilidade suspensa que seja objeto de depósito para garantia do juízo, porque neste caso está presente a incerteza da dívida, mas, por outro lado, configura-se o desembolso por parte da empresa, que perde a disponibilidade desse valor, como ocorre a sua disponibilidade para a Fazenda, embora sem caráter definitivo.

7. Ainda em relação ao caso de depósito para garantia do juízo, dizer-se que o valor do depósito pode ser considerado despesa no período de apuração em que é efetuado não quer dizer que se esteja adotando o regime de competência, pois a sua efetivação pode ocorrer em período posterior àquele no qual se deu o fato gerador do tributo.

8.º) A nosso ver, o valor do tributo com exigibilidade suspensa por qualquer causa jurídica, se feito o depósito para garantia do juízo, deve ser considerado na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no período em que for feito o depósito."

Ou seja, seja por caixa, como sugerido por MACHADO, seja por competência, há que ser reconhecida a dedutibilidade dos valores despendidos com os depósitos judiciais para obter a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Por fim, ainda que se trate de provisão, a indedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa restringe-se à base de cálculo do IRPJ. Se, ao cabo do processo judicial, a ora Impugnante obtiver sucesso em sua pretensão, o valor deduzido anteriormente poderá ser adicionado à base de cálculo da CSLL, sem qualquer prejuízo ao fisco, além do que o contribuinte ainda será

tributado pelos juros que atualizaram o depósito. Impõe-se, assim, por medida de justiça e isonomia, a dedução da base de cálculo da CSLL dos tributos com exigibilidade suspensa, pretensão de resto sustentada pelo disposto no art. 41 da Lei nº 8.981/95, que restringe a vedação de dedução dos tributos com exigibilidade suspensa à base de cálculo do IRPJ.

DO PEDIDO

Diante do exposto, pede a Impugnante que seja julgado improcedente o auto de infração em epígrafe, com a extinção da multa nele consubstanciada, e o conseqüente arquivamento do processo fiscal instaurado.

Passo, agora, a complementar este relatório.

Recurso Voluntário foi interposto sem inovar em seus argumentos ou pedidos. A decisão recorrida restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009, 2010

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.

Não há Contrarrazões.

Não há Recurso de Ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual, dele conheço.

Em síntese, a questão de mérito posta pelo contribuinte em seu recurso voluntário cinge-se a natureza jurídica de tributos com a exigibilidade suspensa – provisão ou obrigação, bem como à suposta inexistência de legislação que vede, à exemplo da existente para o IRPJ, a utilização de créditos tributário suspensos (depósito integral), como despesa dedutível, na apuração da base de cálculo da CSLL.

Seguindo a ordem dos argumentos do contribuinte em seu Recurso Voluntário, alega o contribuinte, inicialmente, que “tributos com exigibilidade suspensa, na realidade, não são tratados como provisões indedutíveis pela legislação fiscal, mas sim como obrigações” e que “constituem despesas necessárias passíveis de dedução do IRPJ e da CSLL, segundo o regime de competência”.

Segue afirmando que “o fato de o contribuinte discutir o crédito tributário judicialmente e este se enquadrar em uma das causas que suspendem a sua exigibilidade (depósito do montante integral), não retiram a sua certeza e liquidez”. Que mesmo suspenso, continua incidindo, sobre o crédito tributário, correção monetária e juros de mora e, finalmente, que um devedor só é constituído em mora em relação a dívidas certas, líquidas e exigíveis.

Por todas essas características, conclui o contribuinte que tributos com a exigibilidade suspensa devem ser tratados, para fins fiscais, como obrigações e não como provisões.

Em que pese a coerência dos argumentos desenvolvidos pelo contribuinte, fato é que a legislação fiscal toma por parâmetro, para formalizar as regras tributárias, o tratamento que as normas contábeis dão aos fatos passíveis de registro nas sociedades e, no caso concreto, a contabilização de tributos devidos na forma da legislação, com exigibilidade suspensa nos termos dos incisos II a IV, do art. 151 do CTN, são tratados como provisões, pois representam uma obrigação presente como resultado de um evento passado, há probabilidade que exigirá desembolso de caixa para sua liquidação e pode, de antemão, ser objeto de uma estimativa confiável de seu valor.

Passemos à análise da legislação que rege a matéria. Veja-se o disposto no ^a 1º, do art. 41, da Lei nº 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 II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.

(...)

Inicialmente, independentemente de sua natureza jurídica, os tributos que estejam com a exigibilidade suspensa não são dedutíveis para fins de determinação do lucro real, o que afeta diretamente a apuração da base de cálculo da CSLL, ao contrário do defendido pelo contribuinte.

Considerando, por outro lado, a característica de provisão dos tributos com sua exigibilidade suspensa, veja-se o disposto no art. 13, I, da Lei 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;

(,,,) (grifamos)

Ou seja, a legislação é clara e objetiva quanto à impossibilidade de dedução de tributos com a exigibilidade suspensa (art. 151, II a IV, do CTN) da base de cálculo da CSLL, afastando os argumentos do contribuinte em sentido diverso, notadamente porque o conceito de provisão a ser utilizado no caso concreto é aquele que se amolda às normas contábeis (art. 110, do CTN).

Quanto à suposta ausência de norma que determine a adição dos tributos com exigibilidade suspensa à base de cálculo da CSLL, a questão que se coloca em exame é recorrente no âmbito do CARF.

Veja-se, inicialmente, que o contribuinte adicionou os tributos com exigibilidade suspensa à base de cálculo do IRPJ, apurando e recolhendo o imposto devido.

Deixou de ter a mesma atitude em relação à CSLL em razão de interpretar que a norma contida no *caput* do art. 57, da Lei 8.981/95, em sua parte final, mantém a base própria da referida contribuição. Transcreve-se, abaixo, o disposto no referido artigo:

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.**

(grifei)

Fundamentou sua interpretação em precedentes do Conselho de Contribuintes que colacionou em seu Recurso Voluntário (acórdão 1401-00.058).

A CSLL, instituída com a edição da Lei 7.689/88, tem como base de cálculo, nos termos do art. 2º da referida lei, “o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda”, acrescentando-se, através da letra ‘c’, do § 1º, do mesmo art. 2º, que o resultado do período-base será apurado com a observância da legislação comercial, ajustado por adições e exclusões.

A Lei nº 8.981/95 trouxe inovações na apuração da base de cálculo do IRPJ e, no já transcrito art. 57, estende, textualmente, a aplicação, para a CSLL, das mesmas normas de apuração do IRPJ, mantida a base de cálculo prevista na legislação em vigor, que é o resultado do período-base apurado com a observância da legislação comercial ajustado ou, a teor do contido no § 3º, do citado art. 57, “o lucro líquido ajustado”.

A Lei nº 9.430/96, por sua vez, especificamente em seu art. 28, na redação original, garante que “aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71 desta Lei.”

Especificamente o art. 2º da Lei nº 9.430/96 reforça a observância das alterações introduzidas pela Lei nº 8.981/95 na apuração da base de cálculo do IRPJ, extensível para a CSLL.

Desta forma, a legislação fiscal aplicável na apuração da base de cálculo do IRPJ é, em mais de uma oportunidade, estendida por lei para a apuração da base de cálculo da CSLL, as quais partem do mesmo lucro líquido apurado na forma da legislação comercial e diferem, ao final, tão somente pelas expressas adições e exclusões a que estão legalmente sujeitas. Ou seja, se não há previsão legal de exclusão de tributo com a exigibilidade suspensa da base de cálculo da CSLL, ela deve ser mantida na referida base de cálculo (adição), uma vez que a legislação, como acima demonstrado, determina que para a apuração da base de cálculo da CSLL deve ser observada a legislação aplicável ao IRPJ.

Por todo o exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário, mantendo íntegro o crédito tributário constituído a título de CSLL.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei - Relator

