



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720178/2015-40
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.368 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 09 de novembro de 2022
Recorrente TAM LINHAS AÉREAS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. ACÓRDÃO FAVORÁVEL AO SUJEITO PASSIVO. PEDIDO DE DESISTÊNCIA. EFEITOS OBSERVÁVEIS APENAS “INTRALIDE”.

A renúncia intentada pela parte tem efeitos apenas em relação à lide ali instaurada e não pode, ser oposta a quem, daquela demanda, não participou, precisamente porque a predita renúncia é personalíssima e própria daquele processo. Somando-se a isso a própria inexistência de previsão legal, a desistência não tem o condão de afastar a força probatória do paradigma que não suportou, efetivamente, reforma, impondo-se o conhecimento do recurso especial que, dele, se utiliza para demonstrar o dissídio jurisprudencial alegado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2011, 2012

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 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, por traduzir-se em nítido caráter de provisão (Lei 9.249/1995, art. 13, I).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto (relator) e Edeli Pereira Bessa que votaram pelo não conhecimento. Designado para redigir o voto vencedor, quanto ao conhecimento, o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca. Votou pelas conclusões do voto vencedor a conselheira Livia De Carli Germano. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis

Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Gustavo Guimarães da Fonseca que votaram por dar-lhe provimento. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano e Gustavo Guimarães da Fonseca. Entretanto, findo o prazo regimental, a Conselheira Livia De Carli Germano não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do §7º do art. 63 do Anexo II da Portaria MF 343/2015 (RICARF)

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Relator

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães Fonseca - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Gustavo Guimarães Fonseca, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de auto de infração de CSLL decorrente de falta de adição à base de cálculo da CSLL, nos anos de 2010 e 2011, de tributos e contribuições com exigibilidade suspensa por decisão judicial (Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF sobre leasing e Contribuição ao Fundo Aeroviário).

Esses tributos foram adicionados para fins de apuração do Lucro Real. Segundo o Contribuinte, essa adição não teria sido feita à base de cálculo da CSLL sob a justificativa da interessada de inexistir base legal que impusesse a indedutibilidade de tributos e contribuições com exigibilidade suspensas na determinação da base imponible de CSLL.

De acordo com a autoridade fiscal autuante, a adição desses tributos com exigibilidade suspensa à base de cálculo da CSLL seria obrigatória com base no art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/1995 e também com base no art. 41, § 1º, da Lei nº 8.981/1995, utilizando-se do art. 57 desse mesmo dispositivo legal para estender os efeitos à CSLL.

Intimado do lançamento, o Contribuinte manejou a competente Impugnação alegando, em apertada síntese:

- Os lançamentos contábeis dos tributos com exigibilidade suspensa seriam passivo genuíno e não meras provisões, uma vez que não se referem a fatos pretéritos a demandar prestações futuras incertas quanto ao prazo e/ou o montante, desta forma não podendo ser a eles aplicada a regra do art. 13 e inciso I da Lei nº 9.249/1995;

- O art. 41, § 1º, da Lei nº 8.981/1995 seria inaplicável à CSLL, inexistindo norma legal desta contribuição que trate especificamente da dedutibilidade de tributos com

exigibilidade suspensa (ao contrário do IRPJ); e que a interpretação do art. 57 da Lei nº 8.981/1995 não pode ser feita no sentido de aplicar-se o art. 41, § 1º, da mesma;

- Aduziu que em 17/08/2012 houve decisão favorável transitada em julgado na discussão do IRRF sobre Leasing (Processo nº 2000.61.00.0083344), que foi revertido naquele ano e, conseqüentemente tributado para fins de cálculo da CSLL, não podendo o Fisco ter feito o lançamento em litígio quanto a este imposto sob o argumento de falta de adição em 2010 e 2011, uma vez que já teria havido tributação em 2012 e a fim de não configurar *bis in idem*;

- Alegou ainda que, em sendo o depósito judicial tratado como receita da União, poderia o contribuinte utilizá-lo como despesa, para não ferir o princípio da isonomia, não se podendo, assim, aplicar os arts. 41, § 1º, da Lei nº 8.981/1995 e 13, I, da Lei nº 9.249/1995;

- Questionou ainda a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

Inconformado, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário que, por meio do Acórdão nº 1302-002.636, e por unanimidade de votos, negou-lhe provimento, conforme ementa e dispositivo reproduzidos a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2010, 2011

PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA.

Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa constituem provisões, e não despesas incorridas, estando assim vedada sua dedução para apuração da base de cálculo da CSLL, conforme regra do art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/1995.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora calculados pela taxa Selic a partir de seu vencimento.

Vistos, relatado e discutido os autos Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

Intimado da decisão, o Sujeito Passivo opôs Embargos de Declaração que foram rejeitados monocraticamente pelo Presidente do Colegiado.

Cientificado do despacho de admissibilidade em embargos em 10/10/2018 (fl. 1975), o Contribuinte interpôs em 24/10/2018 (fl. 1977) o Recurso Especial de fls. 1979-2009, o qual foi admitido pelo despacho de fls. 2063-2069 (Acórdão nº 1401-00.058), em resumo, nos seguintes termos:

[...]a recorrente trouxe à baila a seguintes questão: **possibilidade de se deduzir da base de cálculo da CSLL os tributos com exigibilidade suspensa.**

A recorrente suscita divergência interpretativa em relação ao acórdão nº **1401-00.058**. Registre-se que a recorrente juntou cópia do acórdão ofertado como paradigma, obtida no sítio do CARF na Internet, na forma do artigo 67, §§ 9º a 11, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, alterado pela Portaria MF nº 329/2017.

O acórdão ora indicado como paradigmas não foi reformado até a data da interposição do Recurso Especial. Eis sua ementa:

[...]

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

Ementa: TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa - DEDUTIBILIDADE

Provisão passiva representa uma obrigação incerta, ou certa mas ilíquida. O ato legal, a lei, tem presunção de constitucionalidade e de legitimidade. A obrigação ex lege tributária desfruta desse atributo e só com o trânsito em julgado favorável ao contribuinte têm-se derruídas a certeza e a liquidez: obrigação tributária com exigibilidade suspensa não traduz contabilmente uma provisão, mas um contas a pagar - diversamente, por ex., de um passivo relativo a uma reclamação trabalhista ainda em curso. As interpretações literal, lógica e sistemática conduzem à exegese de que as despesas com tributos com exigibilidade suspensa permanecem dedutíveis, para a determinação da base de cálculo da CSLL.

[...]

Pode-se ver que o voto condutor do acórdão recorrido assentou que os tributos cuja exigibilidade estiver suspensa por decisão judicial não podem ser deduzidos da base de cálculo da CSLL, pois:

- a) havendo norma legal que estabeleça a indedutibilidade dos tributos cuja exigibilidade estiver suspensa, para fins de apuração do lucro real, como efetivamente há, também deve-se estender essa indedutibilidade à apuração da base de cálculo da CSLL, já que as bases de cálculo desses tributos, salvo exceções, são iguais;
- b) não se pode admitir a dedutibilidade de um tributo não pago;
- c) não se pode admitir a dedutibilidade de um tributo cuja constitucionalidade é objeto de ação judicial intentada pelo contribuinte;
- d) os depósitos judiciais não extinguem o crédito tributário, porque não passam de provisões de riscos fiscais.

Por sua vez, as razões de decidir do voto condutor do acórdão ofertado como paradigma constam do excerto abaixo:

[...]

Assim, o voto condutor do acórdão ofertado como paradigma acolheu a dedutibilidade dos tributos cuja exigibilidade estiver suspensa, porquanto:

- a) a despeito da discussão travada em sede judicial sobre a constitucionalidade do ato normativo que regule o tributo, existe uma obrigação líquida e certa decorrente de lei;
- b) o registro contábil da dívida tributária sobre a qual controvertem o Estado e o contribuinte, em sede judicial, não configura uma provisão, mas um passivo do "contas a pagar".

Dessarte, com supedâneo em fundamentos distintos, acórdão recorrido e acórdão ofertado como paradigma **divergem entre si**, tendo em conta que aquele estendeu os efeitos do artigo 41, § 1º, da Lei nº 8.981/1995 à apuração da CSLL, enquanto este último não autorizou essa extensão. Nesse cenário,

patenteia-se que **a recorrente demonstrou o dissenso interpretativo no âmbito do CARF.**

No mérito, o Sujeito Passivo reafirma os termos de sua Impugnação e de seu Recurso Voluntário.

A PGFN foi intimada da decisão em 31/01/2019 (fl. 2070) e ofertou em 04/02/2019 (fl. 2082) Contrarrazões de fls. 2071-2081, questionando o conhecimento do Recurso Especial e, caso o mesmo seja conhecido, requerendo a confirmação da decisão recorrida. Especificamente acerca do conhecimento do Apelo, assim se manifestou a D. PFN:

De acordo com o despacho de admissibilidade, o Recurso Especial teve seguimento para se admitir a rediscussão da matéria em relação à indedutibilidade dos tributos cuja exigibilidade estiver suspensa, para efeito de determinação da base de cálculo da CSLL. A Recorrente apresentou o acórdão n.º 1401-00.058 como paradigma.

Inicialmente, cumpre ressaltar que no acórdão n.º 1401-00.058, apesar de ter sido afastada a exigência de CSLL decorrente da não adição do montante de tributos com exigibilidade suspensa, o contribuinte expressamente renunciou ao direito ao qual se fundava a ação, com a consequente desistência total da lide, em razão da adesão a parcelamento.

Os embargos de declaração opostos à época pela Fazenda sequer foram conhecidos, em face da renúncia ao direito nos limites do processo.

Em face da renúncia ao direito, restou impossível a interposição de recurso especial pela União, no que toca à indedutibilidade de tributos/contribuições com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

No entanto, salienta-se que havia enorme chance de êxito em eventual recurso especial, caso interposto pela União, tendo em vista a jurisprudência firmada na Primeira Turma da Câmara Superior pela indedutibilidade na base de cálculo da CSLL de tributos/contribuições com exigibilidade suspensa (Nesse sentido, acórdãos n.º 9101-00.592, 9101-001.512).

Assim, requer o não conhecimento do recurso especial, posto que amparado em decisão sobre a qual o sujeito passivo renunciou aos direitos em que se fundava a ação.

Em seguida, os autos foram submetidos a sorteio, cabendo-me o seu relato.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO [voto vencido]

O Recurso Especial é tempestivo, conforme atestado pelo despacho de admissibilidade.

Em suas Contrarrazões, a PGFN ofereceu resistência ao conhecimento do Apelo em razão de o único paradigma indicado, Acórdão n.º 1401-00.058, supostamente não ser apto a ensejar a demonstração de dissídio jurisprudencial, uma vez que, após ser prolatado, o Contribuinte houvera apresentado pedido de desistência do direito a que se fundava o litígio, conforme indicado em Acórdão em Embargos de Declaração opostos pela PFN, uma vez que o Contribuinte optara por incluir os débitos em discussão em programa de parcelamento especial.

A discussão não é nova neste colegiado que, nos Acórdãos n.º 9101-005.859 e n.º 9101-005.921, por maioria de votos, acabou conhecendo de Recurso Especial que também invocou tal precedente como dissídio jurisprudencial para a matéria ora em debate.

Naquelas oportunidades, acabei acompanhando o voto da maioria para admitir o Acórdão n.º 1401-00.058 como apto a ensejar o conhecimento do recurso.

Contudo, reanalisando a situação, agora como relator, peço vênica a meus pares para rever meu entendimento, pois esse precedente não mais pode irradiar efeitos no mundo jurídico.

Compulsando o andamento processual dos autos em que proferido o acórdão paradigma foi integrado pelo Acórdão n.º 1103-001.038, publicada em 14/08/2014 e disponível no sítio do CARF. Em tal decisão, resta evidenciado, e devidamente publicizado, que o contribuinte apresentou pedido de desistência. Confira-se:

Porém, consta nos autos petição, de fls. 328 a 330, com protocolo no CARF datado de 23/12/13, em que a contribuinte comunica sua adesão à anistia da Lei 11.941/09, reaberta pela Lei 12.865/13. Em razão disso ou para isso, postula a desistência total da discussão no presente feito, com “renúncia aos argumentos de direito sobre o qual se funda a referida ação, inclusive recursos interpostos”.

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

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

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

Entendo que nenhum interessado poderia ser prejudicado caso não houvesse no sítio do CARF informação acerca da desistência do Sujeito Passivo no paradigma em questão. Mas o fato é que essa informação está disponível no sítio do CARF e já o estava quando a Recorrente interpôs seu Apelo Especial (24/10/2018 - fl. 1977).

Ora, se o paradigma n.º 1401-00.058 sequer surtiu efeitos ao próprio contribuinte litigante no processo em questão, com a disponibilização à sociedade do Acórdão em Embargos n.º 1103-001.038, esclarecendo que os Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional haviam perdido o objeto ante à renúncia do contribuinte ao direito em discussão naqueles autos.

É importante ressaltar que o Regimento Interno do CARF então em vigência (Portaria MF n.º 256/2009) quando proferidos os Acórdãos n.º 1401-00.058 e n.º 1103-001.038 já

dispunha que em caso de desistência por parte do sujeito passivo, mesmo na hipótese de decisão a ele favorável a renúncia ao direito que se fundava seu recurso estaria configurada, não sendo possível a Fazenda Nacional recorrer de tal decisão por falta de interesse. Veja-se a redação do seu § 3º do art. 78 do Anexo II da Portaria nº 256/2009, com a redação dada pela Portaria MF nº 586/2010:

Art. 78. Em qualquer fase processual o recorrente poderá desistir do recurso em tramitação.

§ 1º A desistência será manifestada em petição ou a termo nos autos do processo.

§ 2º O pedido de parcelamento, a confissão irretratável de dívida, a extinção sem ressalva do débito, por qualquer de suas modalidades, ou a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial com o mesmo objeto, importa a desistência do recurso.

*§ 3º Em caso de desistência, pedido de parcelamento, confissão irretratável de dívida e de extinção sem ressalva de débito, estará configurada renúncia ao direito sobre o qual se funda o recurso interposto pelo sujeito passivo, **inclusive na hipótese de já ter ocorrido decisão favorável ao recorrente, descabendo recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional por falta de interesse.** [destaques ora inseridos]*

Desse modo, o Regimento Interno vigente à época da prolação do acórdão paradigma, e do acórdão em embargos correspondente, já fulminava os efeitos de decisões favoráveis ao contribuinte cujo processo fora objeto de desistência por parte do sujeito passivo.

E, à época da interposição do Recurso Especial ora em exame, o Regimento Interno (RICARF/2015) era ainda mais explícito quanto perda dos efeitos da decisão que lhe era favorável em caso de desistência por parte do contribuinte, conforme se observa nos §§ 3º e 5º do art. 78 de seu Anexo II:

Art. 78. Em qualquer fase processual o recorrente poderá desistir do recurso em tramitação.

§ 1º A desistência será manifestada em petição ou a termo nos autos do processo.

§ 2º O pedido de parcelamento, a confissão irretratável de dívida, a extinção sem ressalva do débito, por qualquer de suas modalidades, ou a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial com o mesmo objeto, importa a desistência do recurso.

*§ 3º No caso de desistência, pedido de parcelamento, confissão irretratável de dívida e de extinção sem ressalva de débito, estará configurada renúncia ao direito sobre o qual se funda o recurso interposto pelo sujeito passivo, **inclusive na hipótese de já ter ocorrido decisão favorável ao recorrente.***

§ 4º Havendo desistência parcial do sujeito passivo e, ao mesmo tempo, decisão favorável a ele, total ou parcial, com recurso pendente de

juízo de procedência, os autos deverão ser encaminhados à unidade de origem para que, depois de apartados, se for o caso, retornem ao CARF para seguimento dos trâmites processuais.

§ 5º Se a desistência do sujeito passivo for total, ainda que haja decisão favorável a ele com recurso pendente de julgamento, os autos deverão ser encaminhados à unidade de origem para procedimentos de cobrança, tornando-se insubsistentes todas as decisões que lhe forem favoráveis. [destaques ora inseridos]

No mais, me alinho à declaração de voto formulada pela Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão n.º 9101-005.859, cujo trecho de interesse transcrevo a seguir:

De fato, na forma do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015 – RICARF/2015 - e alterado pela Portaria n.º 39/2016, *não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente* (art. 67, §15). E, no caso, a PGFN havia oposto embargos de declaração contra o paradigma n.º 1401-00.058, os quais deixaram de ser apreciados no Acórdão n.º 1103-001.038 sob o entendimento de que a *renúncia da contribuinte ao direito em que se funda a lide, perdem objeto os embargos declaratórios opostos pela Fazenda.*

Do voto condutor do ex-Conselheiro Marcos Takata extraí-se:

Porém, consta nos autos petição, de fls. 328 a 330, com protocolo no CARF datado de 23/12/13, em que a contribuinte comunica sua adesão à anistia da Lei 11.941/09, reaberta pela Lei 12.865/13. Em razão disso ou para isso, postula a desistência total da discussão no presente feito, com “renúncia aos argumentos de direito sobre o qual se funda a referida ação, inclusive recursos interpostos”.

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

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

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

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

Os presentes embargos perdem seu objeto.

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

Note-se a cogitação, nesse voto, de provimento dos embargos, conduta que melhor se alinharia à evolução do entendimento acerca da repercussão dos efeitos da desistência ao processo administrativo pelo sujeito passivo, na forma consolidada no mesmo Anexo II do RICARF/2015:

[reprodução do art. 78]

Em outras palavras, se o direito de defesa da Fazenda Nacional não fosse obstado com o não conhecimento dos embargos de declaração por ela opostos, ela teria do direito de interpor recurso especial contra a decisão que lhe foi contrária naqueles autos - e que aqui é invocada por outro sujeito passivo como paradigma de divergência - para pretender sua desconstituição e, até mesmo, ver declarada sua insubsistência em razão da desistência noticiada.

Neste contexto, o não conhecimento dos embargos de declaração consignado no Acórdão nº 1103-001.038 tem o efeito transversal de reformar o paradigma para fins de caracterização do dissídio jurisprudencial, inclusive porque, mediante a análise nele expressa é dado conhecimento a qualquer outro interessado que a decisão desfavorável à Fazenda Nacional consignada no acórdão ali embargado tornou-se insubsistente em razão de desistência do processo pelo sujeito passivo por ela beneficiado.

Assim, considerando que o Acórdão nº 1103-001.038 foi publicado no sítio do CARF em 14/08/2014, antes da interposição do recurso especial pela Contribuinte, em 02/07/2019, e já na presença da vedação incluída no art. 67, §15 do Anexo II do RICARF/2015 pela Portaria MF nº 39/2016, conclui-se que o paradigma nº 1401-00.058 deve ser rejeitado, do que decorre o não conhecimento integral do item “c” do recurso especial da Contribuinte, bem como do item “d”, ou seja, para além de ser afastada a discussão acerca da indedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa no âmbito do IRPJ, também é afastada a discussão deste aspecto na base de cálculo da CSLL.

Desse modo, encaminho meu voto para NÃO CONHECER do Recurso Especial do Sujeito Passivo.

2 MÉRITO

2.1 DA INDEDUTIBILIDADE DOS TRIBUTOS LANÇADOS DE OFÍCIO E RESPECTIVOS JUROS DE MORA

Vencido quanto ao conhecimento, passo a

O Contribuinte, desde a apresentação de impugnação, pugnou pela dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa por decisão judicial. Sustenta não haver previsão legal para indedutibilidade de tais valores da base de cálculo da CSLL.

O Colegiado *a quo* negou-lhe provimento nesse ponto.

Irresignado, o Contribuinte requer a reforma da decisão recorrida, reafirmando seus argumentos de Recurso Voluntário.

Entendo não lhe assistir razão.

Esclareço, contudo, que não me alinho ao primeiro argumento do voto condutor do aresto recorrido ao citar como base legal para o lançamento o art. 41, *caput* e seu § 1º, que trata da indedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa na apuração do lucro real. Embora o ilustre Conselheiro Relator esclareça que “a previsão não se destinar a base de cálculo específica da CSLL”, a afirmação de que “não se pode ignorar que, fora as ocasiões em que a Lei expressamente define as diferenças entre o critério quantitativo da CSLL e do IRPJ, as bases de cálculo desses tributos são iguais (cf. art. 2º da Lei 7.689/88)”, ainda que se possa compreender a ressalva de que as diferenças entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL ocorrem quando a lei expressamente define tais distinções, prefiro também ressaltar meu entendimento, uma vez que, em diversas situações, a lei pode não expressar distinção entre as bases de cálculo de IRPJ e de CSLL, mas sim definir determinados ajustes exclusivamente para fins da apuração da base de cálculo somente do IRPJ ou apenas daquela contribuição.

De todo modo, perfeita a conclusão do acórdão recorrido quando afirma que

[...] seria um contrassenso admitir que um tributo, não pago e que a contribuinte reputa ilegal ou inconstitucional seja, ao mesmo tempo, escriturado como despesa incorrida. Logo, a reserva de valores lançados na escrituração contábil referentes aos tributos questionados judicialmente, e que pode ser que venham a ser considerados inconstitucionais ou ilegais, nada mais representa do que mera provisão.

Neste ponto, correta a autuação.

No mais, sobre o tema, em diversas oportunidades já me alinhei a aos fundamentos do voto condutor do Acórdão nº 9101-002.336, de lavra do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, no sentido de que os registros do contribuinte acerca da tributos com exigibilidade suspensa referem-se a meras provisões, cuja indedutibilidade em relação à CSLL extrai-se do art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95, fundamento também utilizado no acórdão recorrido, inclusive com sua menção expressa na ementa do julgado. Desse modo, peço vênha para transcrever as razões de decidir do referido precedente da 1ª Turma da CSRF:

O conceito de provisão abarca situações variadas.

O que caracteriza uma provisão é sua correspondência a situações sobre as quais paira algum grau de incerteza quanto à existência, ao valor, ao vencimento, etc., de uma obrigação ou de uma perda patrimonial.

As provisões não abarcam apenas registros de "riscos" de perda patrimonial, como a "provisão para créditos de liquidação duvidosa".

Há também provisões para encargos sociais e trabalhistas.

Há ainda a própria "provisão para o imposto de renda" constituída no encerramento do período de apuração, quando já consumado o fato gerador.

O próprio texto legal do inciso I do art. 13 da Lei 9.249/1995 não restringe o conceito de provisão às provisões para risco de perda patrimonial, que normalmente apresentam um maior grau de incerteza.

Nesse passo, não se pode negar que uma obrigação tributária que está sendo discutida em juízo pela contribuinte, que está com a exigibilidade suspensa no contexto de um processo judicial, possui a característica essencial de uma provisão, que é, no caso, a incerteza quanto à sua própria existência.

É até contraditório que a contribuinte questione a existência da obrigação tributária, suspendendo inclusive a sua exigibilidade, e ao mesmo tempo defenda sua dedutibilidade como sendo uma obrigação certa.

Nas suas próprias indagações, a contribuinte afirma que poderá obter uma decisão judicial que extinguirá o crédito tributário discutido. Eis aí a incerteza em relação à existência da obrigação, que a contribuinte procura negar.

Em reforço ao que está sendo dito, registro o conteúdo do voto que orientou o Acórdão nº 1301-00.794, de 17/01/2012, exarado pelo conselheiro Waldir Veiga Rocha, que também colaciona variada jurisprudência sobre o tema:

O ponto central da discussão é a natureza das despesas com provisões para pagamento de tributos discutidos em juízo e cuja exigibilidade estava suspensa, se despesas efetivamente incorridas, como quer a interessada, ou se provisões, como entende o Fisco. Como corolário dessa questão, discute-se também a dedutibilidade, ou não, de tais despesas (ou provisões) para fins de determinação da base de cálculo da CSLL.

A matéria é bastante conhecida, e já foi objeto de apreciação por este colegiado, quando do julgamento dos processos nº 16327.000028/2005-17 e nº 16327.001299/2006-71, também sob minha relatoria, resultando, respectivamente, os acórdãos nº 1301-00.275, de 09/03/2010, e nº 1301-00.642, de 04/08/2011.

Por bem refletir meu entendimento sobre o assunto, transcrevo, a seguir, excerto do voto proferido no primeiro processo e reproduzido no segundo, sendo em ambas as ocasiões acompanhado à unanimidade pela Turma.

[...] Com efeito, as despesas com tributos, na situação em que estes estão submetidos ao crivo do Poder Judiciário e com exigibilidade suspensa, não se revestem da certeza e da liquidez indispensáveis a que sejam consideradas despesas incorridas a pagar. Em consequência, suas contrapartidas, registradas no passivo, se caracterizam como provisões para fazer face a evento futuro e incerto.

Não se discute a correção do registro contábil, pertinente à luz dos princípios e convenções da contabilidade, especialmente aquele do conservadorismo. Também não se trata de glosa de despesas tidas por desnecessárias ou não usuais. O ponto central é que as despesas discutidas são incertas tanto para o contribuinte, que as considera

indevidas e as discute judicialmente, quanto para o ente tributante, que se vê na dependência de manifestação do Poder Judiciário para que possa exigir o tributo. Isso ficou bem claro no voto condutor do acórdão recorrido, no trecho a seguir transcrito:

13 - A obrigatoriedade de pagar os valores dependem de eventos futuros e incertos, ou seja, dependem de decisão judicial. Se for incerto, não pode ser classificado como contas a pagar, que por sua natureza, impõe liquidez e certeza. A provisão, por sua vez, não possui um dos elementos, quais sejam liquidez e certeza, pois se assim fosse, um termo seria sinônimo do outro.

14 - Ao interpor a ação judicial o interessado pretende ver dispensado do recolhimento do tributo. Para a administração tributária demonstra que, segundo seu entendimento, o valor não é devido, como também demonstra para seus sócios e terceiros que luta para não recolher o tributo. Em suma, tanto o interessado, quanto a administração tributária, não têm certeza sobre seus direitos. Ambos aguardam o pronunciamento do poder judiciário.

Demonstrada a natureza de provisão dos valores ora discutidos, impõe-se sua adição para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, ex vi do art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/1995. Tal foi exatamente o procedimento do Fisco, o qual reputo correto.

[...]

A jurisprudência administrativa é farta nessa linha, como se verifica das ementas a seguir transcritas, a título exemplificativo:

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 da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. (Ac. 101-94.491, de 29/01/2004. Rec. 136.214. Rel. Cons. Valmir Sandri) (No mesmo sentido, Ac. 103-23.053, de 13/06/2007, Rec. 156.141. Rel. Cons. Leonardo de Andrade

Couto) (No mesmo sentido, Ac. 105-17.358, de 17/12/2008. Rec. 164.752. Rel. Cons. Marcos Rodrigues de Mello)

CSLL — PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS — TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSÃO — *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 da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão.*

JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSÃO POR FORÇA DE MEDIDAS JUDICIAIS — *Por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, os juros de mora sobre tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais seguem a norma de dedutibilidade do principal.*

(Ac. 101-95.727, de 20/09/2006. Rec. 135.395. Rel. Cons. Paulo Roberto Cortez)

IRPJ — CSLL — PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS — TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSÃO — *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.*

JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSÃO POR FORÇA DE MEDIDAS JUDICIAIS — *Por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, os juros de mora sobre tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais a seguem a norma de dedutibilidade do principal. (Ac. 101-96.008, de 01/03/2007. Rec. 151.401. Rel. Cons. Paulo Roberto Cortez)*

CSLL. DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPENSÃO. ANO-CALENDÁRIO 1998. Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, II a IV, do CTN, constituem provisões e não despesas incorridas, estando vedada sua dedução para apuração da base de cálculo da CSLL. (Ac. 103-23.031, de 24/05/2007. Rec. 156.083. Rel. Cons. Aloysio José Percínio da Silva)

PROVISÕES — provisões somente podem ser deduzidas das bases de cálculo da CSLL se assim a lei expressamente autorizar. Classificam-se como tais, os elementos do passivo, cuja exigibilidade, montante ou data de liquidação, isolada ou conjuntamente, não são certos e determináveis no período de apuração. Assim, valores registrados como tributos, contribuições e demais acréscimos, não passíveis de serem exigidos por força de medida judicial, quadram-se nesta classificação e devem ser adicionados à base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, se seu registro contábil reduziu o resultado do exercício. (Ac. 103-23.037, de 24/05/2007. Rec. 156.322. Rel. Cons. Guilherme Adolfo dos Santos Mendes)

CSLL — BASE DE CÁLCULO — DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPENSÃO — Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, inciso II do CTN, constituem provisões e não despesas incorridas, estando vedada sua dedução para apuração da base de cálculo da CSLL, conforme regra do art. 13, inciso I, da Lei 9.249/95. (Ac. 108-08.126, de 02/12/2004. Rec. 139.544. Rel. Cons. Luiz Alberto Cava Macieira)

No mesmo sentido, no Acórdão nº 1101-000.813, e também no Acórdão nº 9101-004.503, a Conselheira Edeli Pereira Bessa, brilhantemente, assim se manifestou:

Aduz a recorrente que os valores glosados não possuem a natureza de provisões, mas, sim, de despesas efetivas. Aborda os conceitos de provisão, passivo e contingência passiva, para evidenciar a dedução de despesas reconhecidas no resultado em razão da constituição de um passivo efetivo, que decorre de uma obrigação legal com prazo certo e valor determinado, reportando-se à Deliberação CVM nº 489/05, que aprovou o Pronunciamento IBRACON NPC nº 22.

O presente lançamento tem por fundamento o art. 13, inciso I da Lei nº 9.249/95, que assim dispõe:

*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;*

[...] (negrejou-se)

O entendimento da recorrente, no sentido de que os valores glosados possuem natureza de obrigação legal, já foi acolhido em Turma deste Conselho Administrativo, no julgamento refletido no Acórdão nº 1401-00.058, de cuja ementa extrai-se:

TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa – DEDUTIBILIDADE

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

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

No voto condutor do referido acórdão, o I. Conselheiro Marcos Shigueo Takata observa que provisão representa uma obrigação incerta, ou certa mas ilíquida, e que a obrigação tributária, em razão da presunção de constitucionalidade e de legitimidade da lei, é certa e líquida *enquanto não se der o trânsito em julgado favoravelmente ao contribuinte*, o qual, em verdade, exige a reversão do passivo antes contabilizado. Discorda, assim, *que o fato de se ingressar com ação judicial contra certa lei tributária ou contra a legalidade de uma obrigação tributária transforme o passivo representativo desta obrigação em provisão*, e afirma o acerto o item 4 do Anexo II do Pronunciamento IBRACON NPC nº 22, aprovado pela Deliberação CVM nº 489/2005.

Referido Pronunciamento assim estabelece no Sumário que integra seu Anexo I:

DEFINIÇÕES

6. Os termos a seguir são utilizados nesta NPC com os seguintes significados:

(...)

ii. Uma provisão é um passivo de prazo ou valor incertos.

O termo provisão também tem sido usado no contexto de contas retificadoras, como depreciações acumuladas, desvalorização de ativos e ajustes de valores a receber. Esses ajustes aos valores contábeis de ativos não são abordados nesta NPC.

iii. Provisões derivadas de apropriações por competência são passivos por mercadorias ou serviços que foram recebidos ou fornecidos, mas que não foram faturados ou acordados formalmente com o fornecedor, incluindo montantes devidos a empregados (por exemplo, os montantes relativos à provisão para férias), os devidos pela atualização de obrigações na data do balanço, entre outros. Embora às vezes seja necessário estimar o valor ou o tempo das provisões derivadas de apropriações por competência, o que poderia assemelhar-se conceitualmente a uma provisão, a diferença básica está no fato de que as provisões derivadas de apropriações por competência são obrigações já existentes, registradas no período de competência, sendo muito menor o grau de incerteza que as envolve.

[...]

vi. Uma obrigação legal é aquela que deriva de um contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos), de uma lei ou de outro instrumento fundamentado em lei.

[...]

Ocorre que os conceitos de provisão e obrigação legal podem se tocar e se confundir em determinadas circunstâncias. O próprio Pronunciamento acima referido cogita desta possibilidade ao assim estabelecer, também no Anexo I:

Provisões

10. Uma provisão deve ser reconhecida quando:

- a. uma entidade tem uma obrigação legal ou não formalizada presente como consequência de um evento passado;
- b. é provável que recursos sejam exigidos para liquidar a obrigação; e
- c. o montante da obrigação possa ser estimado com suficiente segurança.

Se qualquer uma dessas condições não for atendida, a provisão não deve ser reconhecida. É importante notar, por outro lado, a diferença existente entre provisões e outros passivos e contingências passivas, conforme os itens 7, 8 e os exemplos no Anexo II a esta NPC, notadamente aqueles incluídos no item 4.

No presente caso, as decisões judiciais favoráveis à contribuinte afetam não só o direito do Fisco de exigir o crédito tributário, mas também suspendem a obrigação legal da contribuinte de pagá-lo. Há não só

incerteza quanto ao seu recebimento por parte do Fisco, como também em relação ao seu pagamento por parte da contribuinte. Daí a possibilidade, como citado no voto do I. Conselheiro Marcos Shigueo Takata, de *reversão* deste passivo ao final do litígio judicial, prática comum no âmbito das provisões. Caso se tratasse de uma obrigação legal, líquida e certa, a decisão judicial final favorável ao contribuinte ensejaria o reconhecimento de uma receita por insubsistência passiva, semelhante a um perdão de dívida, e não mera reversão de provisão.

Quanto ao referido item 4 do Anexo II do Pronunciamento IBRACON NPC nº 22, não se vislumbra, ali, um reconhecimento explícito de que tributos com exigibilidade suspensa por decisão judicial seriam qualificados como obrigação legal e não como provisão. Veja-se:

ANEXO II

EXEMPLOS DE TRATAMENTO A SER DADO ENVOLVENDO CONTINGÊNCIAS ATIVAS E CONTINGÊNCIAS PASSIVAS

O objetivo deste anexo é auxiliar no entendimento da NPC sobre Provisões, contingências ativas e contingências passivas e deve ser lido no contexto completo da NPC, não devendo ser considerado isoladamente.

[...]

4. Tributos

a. A administração de uma entidade entende que uma determinada lei federal, que alterou a alíquota de um tributo ou introduziu um novo tributo, é inconstitucional. Por conta desse entendimento, ela, por intermédio de seus advogados, entrou com uma ação alegando a inconstitucionalidade da lei. Nesse caso, existe uma obrigação legal a pagar à União. Assim, a obrigação legal deve estar registrada, inclusive juros e outros encargos, se aplicável, pois estes últimos têm a característica de uma provisão derivada de apropriações por competência. Trata-se de uma obrigação legal e não de uma provisão ou de uma contingência passiva, considerando os conceitos da NPC.

Em uma etapa posterior, o advogado comunica que a ação foi julgada procedente em determinada instância. Mesmo que haja uma tendência de ganho, e ainda que o advogado julgue como provável o ganho de causa em definitivo, pelo fato de que ainda cabe recurso por parte do credor (a União), a situação não é ainda considerada praticamente certa, e, portanto, o ganho não deve ser registrado. É de se ressaltar que a situação avaliada é de uma contingência ativa, e não de uma contingência passiva a ser revertida, pois o passivo, como dito no item anterior, é uma obrigação legal e não uma provisão ou uma contingência passiva.

[...]

c. Ao obter decisão final favorável sobre um ganho contingente, a entidade deverá observar o momento adequado para o seu reconhecimento contábil. Não havendo mais possibilidades de recursos da parte contrária, o risco da não-realização do ganho contingente é considerado "remoto", e, portanto, a entidade deve reconhecer contabilmente o ganho quando a

decisão judicial final produzir seus efeitos, o que ocorre, normalmente, após a publicação no Diário Oficial.

Isso significa dizer que, a partir desse momento, o ganho deixará de ser contingente e se tornará um direito da entidade. Antes do registro do ganho contingente, porém, e periodicamente após seu registro, a administração da entidade deve avaliar a capacidade de recuperação do ativo, uma vez que a parte contrária pode tornar-se incapaz de honrar esse compromisso, ou pode ser que sua utilização futura seja incerta.

No primeiro contexto, abordado no item “a”, observa-se que, embora proposta uma ação judicial, nada se fala da existência de decisão hábil a suspender a exigibilidade do crédito tributário. O mesmo ocorre na seqüência do desenvolvimento do exemplo, no qual a análise tem em conta, apenas, decisões judiciais ainda não definitivas, sem qualquer referência acerca da eficácia imediata destes atos judiciais.

Em tais condições, não há dúvida que o tributo devido representa uma obrigação legal da contribuinte, passível de exigência a partir de seu vencimento, e que pode vir a constituir um ganho futuro, caso haja certeza suficiente do sucesso da interessada na ação judicial proposta. Aqui, porém, a incerteza está presente ante a existência de decisões judiciais hábeis a suspender a exigibilidade do crédito tributário, impedindo, por prazo indeterminado, que o Fisco receba ou possa executar o direito que decorreria do fato gerador praticado.

Oportuno transcrever, neste ponto, doutrina invocada na decisão recorrida, extraída do *Manual de Contabilidade Societária, da FIPECAFI, ed. Atlas, 2010, cap. 19 (Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes)*, p.p. 339/341. Os autores dessa obra, manifestando-se precisamente sobre o exemplo 4-a do Anexo II da NPC 22 do Ibrakon, consignam que:

Ao afirmar que se trata o caso de uma *obrigação legal* e não de uma provisão, foi criada, no nosso entender, uma ideia inexistente na norma: a de que uma obrigação de natureza legal não pode ser reconhecida como provisão, ou então não pode ser considerada de natureza *possível* ou *remota*, e sim tem que, obrigatoriamente, ser registrada como passivo líquido e certo, a pagar, independentemente da característica de probabilidade de desembolso futuro. E **isso contraria frontalmente o texto da própria norma, como já visto.**

Isto porque, na introdução do tema, os autores comparam o Pronunciamento IBRACON NPC nº 22 com o entendimento expresso pelo IASB e assim concluem:

Em primeiro lugar, a NPC deriva da IAS 37 emitida pelo IASB, e esta não contém o referido exemplo, e ele não se coaduna, no nosso julgamento, com o conteúdo das próprias normas, nem com a NPC 22 e nem com a IAS 37. No corpo da IAS 37 não há qualquer distinção entre "obrigação legal" e "obrigação não formalizada" (*constructive obligation*) para fins de reconhecimento de uma provisão. Veja-se na parte inicial relativa às Definições, dentro do § 6^a, da NPC 22:

“(v) Um passivo é uma **obrigação** presente de uma entidade, decorrente de eventos já ocorridos, cuja liquidação resultará em uma entrega de recursos.

(vi) Uma obrigação legal é aquela que deriva de um contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos), de uma lei ou de outro instrumento

fundamentado em lei.

(vii) Uma obrigação não formalizada é aquela que surge quando uma entidade, mediante práticas do passado, políticas divulgadas ou declarações feitas, cria uma expectativa válida por parte de terceiros e, por conta disso assume um compromisso.”

A partir dessas três definições pode-se construir que: "Um *passivo* é uma *obrigação legal* ou uma obrigação não *formalizada* presente de uma entidade."

Ainda nas definições, há o conceito de provisão:

"(ii) Uma provisão é um passivo de prazo ou valor incertos."

Substituindo a definição *de passivo* nessa da provisão, chega-se então a:

"Uma provisão é uma obrigação legal ou uma obrigação não formalizada presente de uma entidade, decorrente de eventos já ocorridos, de prazo ou valor incertos, cuja liquidação resultará em uma entrega de recursos."

Nestes termos, portanto, obrigação legal não é um conceito excludente de provisão. É possível que uma obrigação legal represente uma provisão, caso seja incerto, como no presente caso, o prazo para seu pagamento. Logo, o fato de a doutrina mencionada afirmar que *competete à administração da companhia avaliar a situação na qual está inserida e fazer refletir da melhor forma essa avaliação em suas demonstrações* é irrelevante para alterar a natureza atribuída ao passivo aqui em debate.

Acrescente-se, ainda, a conclusão do outro texto doutrinário citado na decisão recorrida, elaborado por Ricardo Mariz de Oliveira ("O Alcance e o Sentido Sistemático da Indedutibilidade dos Depósitos de Tributos em Processos Fiscais – A Dedutibilidade dos Depósitos em Processos de Consignação em Pagamento", in *Direito Tributário Atual*- volume 12 IBDT-USP e da *Resenha Tributária*, 1995):

[...]

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.

A suspensão da exigibilidade, como dito, é suficiente para retirar a certeza desta despesa e caracterizar sua contrapartida como uma provisão, de modo a torná-la indedutível no âmbito da apuração da CSLL. Em tais condições, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em decisão unânime e posterior ao Acórdão nº 1401-00.058, posicionou-se contrariamente à pretensão de contribuinte autuada, consoante exposto na ementa do Acórdão nº 9101-00.592:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Exercício: 1998, 1999, 2000

Ementa: 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.

Do voto condutor do I. Conselheiro Claudemir R. Malaquias extrai-se:

*O entendimento que tem se firmado neste Conselho é de que **os tributos que estejam com sua exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, devem ser provisionados contabilmente, não se confundindo, portanto, com o registro de despesas incorridas.** Os tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por uma das hipóteses previstas no citado art. 151 devem ser contabilizados pelo regime de caixa, ou seja, considerados como despesa somente por ocasião de seu efetivo pagamento. Enquanto provisão, está vedada a sua dedução na apuração da base de cálculo de qualquer tributo, devendo, portanto, neste caso, serem integralmente adicionadas à base de cálculo da CSLL. Afinal, este é o disciplinamento previsto no art. 41, § 1º da Lei nº 8.981/95 e no art. 13, inciso I da Lei nº 9.249/95.*

Este posicionamento foi muito bem apresentado no voto condutor do acórdão recorrido, da lavra do ilustre Conselheiro Paulo Roberto Cortês, a quem peço vênica para sua transcrição:

"(..)

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

Portanto, por configurar uma situação de solução indefinida a data do encerramento do ano-calendário a que se refere, dependente de eventos

futuros que poderão ou não ocorrer, subsume-se a uma situação de contingência que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, ou seja, à época do balanço, tal ganho ou perda é apenas potencial, não representando, evidentemente, uma obrigação incondicional.

(...)

Logo, decorre daí a necessidade da formação da provisão para o registro contábil dos tributos com exigibilidade suspensa em função de sua contingência passiva em exercício futuro, cujos, valores, apropriados como despesa no ano-calendário, devem ser adicionados ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real, bem como para a determinação da base de cálculo da CSLL, por força do disposto no art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95.

*Nesta linha de argumentação, deve-se asseverar ainda que não encontra guarida no melhor direito a alegação da recorrente (fls. 369) no sentido de que a indedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa aplicar-se-ia, exclusivamente, à determinação do lucro real, base de cálculo do IRPJ, e não à CSLL. Com efeito, pelo disposto no art. 13, inciso I da Lei nº 9.249/95, para fins de apuração do lucro real **e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro** restou vedada a dedução de quaisquer provisões. Nestas estão incluídas aquelas constituídas em função de tributo com exigibilidade suspensa, excetuando-se apenas as provisões para pagamento de férias e décimo-terceiro salário e as provisões técnicas exigidas pela legislação especial de determinadas instituições.*

Da análise efetuada, conclui-se com o mesmo entendimento do acórdão recorrido que decidiu pela impossibilidade de ser deduzida da base de cálculo da CSLL a parcela relativa às contribuições para o PIS objeto de questionamento judicial e com exigibilidade suspensa. A dedutibilidade de tais rubricas somente ocorrerá por ocasião de decisão final da justiça, desfavorável à pessoa jurídica.

Irrelevante, assim, discutir a aplicabilidade da Deliberação CVM nº 489/2005 à contribuinte, no período autuado, bem como outros acórdãos administrativos anteriores ao posicionamento da CSRF.

E, no precedente recente citado (Acórdão nº 9101-004.503), assim arrematou a Conselheira Edeli Pereira Bessa:

Nestes termos, resta evidente que a provisão não se caracteriza, apenas, pelas impossibilidade de sua exata mensuração, mas também pela incerteza quanto ao prazo para seu pagamento. Por certo a obrigação tributária existe, senão a suspensão de sua exigibilidade seria inócua, mas a incerteza quanto ao seu pagamento é aspecto suficiente para caracterizá-la como provisão.

Assim, demonstrada a aplicabilidade do art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95, é desnecessário apreciar a alegação subsidiária da recorrente, quanto à aplicação do art. 41 da Lei nº 8.981/95 à CSLL.

Especificamente acerca do argumento da Recorrente acerca dos efeitos da Lei nº 9.703/98 no sentido de que o depósito judicial relativo a tributos seria tratado pela União como

receita (Lei nº 9.703/98), devendo ele, em razão de isonomia, ter tratamento de despesa na contabilidade do depositante, outra sorte não lhe socorre. Além de tal argumento não ser suficiente para infirmar o caráter de provisão desses valores, esclarece-se que os efeitos financeiros para a União advindo da Lei nº 9.703/98 - e também para fins de contabilidade pública - acerca dos efeitos, para a União, dos depósitos judiciais não têm o condão de transformar em despesa incorrida rubricas que o próprio contribuinte reputa como indevidas, a ponto de questionar judicialmente sua constitucionalidade. A Lei nº 9.703/98, em nenhum momento, buscou irradiar efeitos tributários, em especial quanto a alterações do tratamento fiscal de tributos com exigibilidade suspensa e/ou caráter de provisões registrados pelos contribuintes.

Isso posto, entendo não ser possível a dedutibilidade, na base de cálculo da CSLL, dos tributos com exigibilidade suspensa em razão de decisão judicial, devendo o Recurso Especial do Sujeito Passivo ser negado.

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por NÃO CONHECER do Recurso Especial, e, uma vez vencido quanto ao conhecimento, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Voto Vencedor

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca

No que tange ao conhecimento, divergi, com a devida vênia ao D. Relator, por entender, efetivamente pelo seguimento do recurso especial do contribuinte, a par das judiciosas ponderações contidas no voto acima apresentado – no que fui, inclusive, acompanhado pela maioria de meus pares.

Com efeito, a questão, por certo tormentosa, ora trazida revolveria, quando menos, os ditos casos difíceis, invocados por Dworkin para justificar as suas críticas, principalmente, ao positivismo jurídico e à famigerada discricionariedade defendida por esta última teoria (“*o juiz tem [...] o ‘poder discricionário’ para decidir o caso de uma maneira ou outra*”¹).

É inegável que a legislação infralegal apontada pelo D. Relator em seu voto pode levar às conclusões por ele defendidas, sem que a decisão proposta tangencie a discricionariedade a que se opõe Dworkin. Isto porque, ao fim e ao cabo, o exame das respectivas disposições incutem, nos atos decisórios afetados, uma clara ideia de ineficácia.

Com efeito, o art. 78, § 3º, do antigo RICARF (transcrito no corpo do voto proposto pelo D. Relator), realmente torna indene de dúvidas que a desistência do apelo

¹ DWORKIN, Ronald. Levando os direitos a sério, tradução e notas de Nelson Boeira, São Paulo. Martins Fontes, 2002, p. 127.

pressupõe a renúncia do direito sobre o que fundam as razões de insurgência, “*inclusive na hipótese de já ter ocorrido decisão favorável*” ao interessado, impedindo, até mesmo, que a D. Procuradoria maneje o competente recurso contra esta decisão. I.e., a desistência apresentada pelo contribuinte emana efeitos que vão além do seu interesse subjetivo, alcançando a própria Fazenda Nacional que se vê impossibilitada de ter revisto o *decisum*, mesmo que este lhe tenha sido desfavorável. E semelhante regra é, com alguma particularidade (por introduzir, aí, também as hipóteses de parcelamento e de extinção, sem ressalvas, de débitos), reproduzida pelo Regimento Interno ora vigente.

Mas, como defendido por Dworkin, não é papel do julgador atingir uma decisão possível, tão só; é necessário que se busque a melhor decisão possível.

Dito assim, não podemos nos esquecer que os preceitos acima tratados ainda se voltam para a regulação do processo administrativo fiscal, com ênfase, neste ponto, à palavra “processo”.

Neste passo, e me socorrendo, aqui, de considerações que pude manifestar em material que este Conselheiro disponibilizou recentemente à ESA – Escola Superior da Advocacia ⁻², se pensarmos no processo sob uma perspectiva laica e, em certa medida, antiquada, invocaremos a clássica conceituação que limita o instituto ao seu caráter instrumental: o processo é uma ferramenta de uso do Estado para a entrega da tutela jurisdicional – um instrumento de jurisdição.

Semelhante concepção é de tal sorte incompleta que nos arriscaríamos a indicar como “processo” qualquer tipo de interrelação formal por meio da qual o direito é dito... e, assim, provavelmente, classificaríamos como tal, v.g., todo ato (administrativo) de cunho decisório, dentre os quais, o ato de lançamento tributário, o ato sancionador e quejandos.

Outrossim, sob este enfoque, poder-se-ia, ainda, sustentar que, mesmo as ações individuais, cujos efeitos das decisões ali proferidas se voltam para o objeto e objetivo destas, poderiam atingir outras partes que não as que efetivamente compuseram a demanda. Porque, posto desta forma, e partindo-se do preconceito referido acima, é possível se dizer o direito de forma objetiva, sem se cuidar do reconhecimento do próprio direito subjetivo de cada litigante.

Em linhas gerais, um entendimento arraigado nesta linha ultimaria, quando muito, a prolação de decisões em tese, sem se considerar o caso concreto dado que, ao fim e ao cabo, não se teria, aí, uma lide.

É por isso que não é possível entender o processo, sem se compreender conceitos mais específicos, como aquele observado quanto a lide e o monopólio de jurisdição. A se considerar a lide como um conflito intersubjetivo de interesses qualificado por uma pretensão resistida, na clássica lição de Carnelutti, lembrado por Alexandre Câmara³, cabe ao Estado, quando provocado, dizer o direito e solucionar o aludido conflito. E o meio pelo qual semelhante mister se dá é o processo.

Em outras palavras, o processo propicia a decisão e a entrega do direito àqueles cujos interesses se encontram contrapostos. Ele, o processo, não se limita a viabilizar o “dizer o

² Este material não foi publicado e assim apenas expus, aqui, as considerações que lá propus, reservando os direitos autorais à ESA.

³ CÂMARA, Alexandre Freitas. Lições de Direito Processual Civil. 12ª ed., Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2005, p. 59.

direito”, mas, isto sim, permite ao Estado, e somente a ele, entregar o direito àquele que o postula em face de quem, a tal postulação, se opõe.

Neste diapasão ao integrarmos o conceito de processo pela definição da própria lide, explicamos os efeitos das decisões proferidas no âmbito da relação jurídica aí instaurada: o direito ali dito se refere à pretensão e à contraposição a ela apresentada; limita-se, assim, a quem postula e a quem se opõe a esta postulação. Apenas em casos excepcionalíssimos, observa-se uma extrapolação dos limites do processo para que uma determinada decisão irradie o seu conteúdo decisório para relações jurídicas outras que não aquelas previamente verificadas na demanda. É caso, v.g., das Súmulas do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça e das decisões proferidas em recursos repetitivos (art. 1.036 do Código de Processo civil), em que o julgador pode, inclusive, de plano e de ofício resolver a lide:

Art. 332. Nas causas que dispensem a fase instrutória, o juiz, independentemente da citação do réu, julgará liminarmente improcedente o pedido que contrariar:

I - enunciado de súmula do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça;

II - acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal ou pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento de recursos repetitivos;

III - entendimento firmado em incidente de resolução de demandas repetitivas ou de assunção de competência;

IV - enunciado de súmula de tribunal de justiça sobre direito local.

Mas vejam que, mesmo que os efeitos observados nas decisões contidas nos incisos acima transcritos extrapolem os limites da lide, a sua aplicação às demais demandas individuais ainda pressuporão a declaração pelo órgão competente acerca da sua observância naquele caso concreto específico. E isto se dá, primeiramente, para que se possa, de fato, se afirmar a subsunção da demanda aos objetos das aludidas decisões vinculantes, que seja por conta do princípio do monopólio de jurisdição, que, insista-se, também integra o conceito de processo.

Mas qual a relevância do que foi dito acima para a resolução do caso em exame?

Destaque-se que tanto o art. 78 do antigo RICARF, como o atual, dispõem, como efeitos da desistência manifestada pela parte interessada, “*a renúncia do direito sobre o que se funda o recurso*”. E o direito, neste caso, é, senão, aquele que se contrapõe à pretensão do Estado atinente à exigência tributária (ou, lado outro, aquele direito posto, no caso, v.g., dos pedidos de restituição/compensação, resistidos pela Fazenda, quando for o caso). Ato contínuo, quando o recorrente desiste da sua pretensão ou da sua oposição, ele o faz quanto a relação jurídico-processual instaurada no âmbito da lide; desiste-se, pois, daquele direito subjetivo, qualificado pela resistência oposta, com efeitos verificados no processo em que a lide se desenvolveu.

A renúncia a que se referem, destarte, os §§ 3º do precitados art. 78 (do antigo RICARF e do atual), se opera apenas e tão somente dentro deste processo, precisamente por dizer respeito ao direito subjetivo em que se fundava a insurgência. É, assim, impossível, que este ato se estenda para outras relações jurídico-processuais não abarcadas pela demanda em que ele – ato – se operou.

Afirmar, no início deste voto, que a questão em exame era tormentosa. E, de fato, o é, principalmente a luz das disposições do § 5º do art. 78 do RICARF ora vigente, já invocado pelo D. Relator mas que, peço vênha, reproduzo mais uma vez:

§ 5º Se a desistência do sujeito passivo for total, ainda que haja decisão favorável a ele com recurso pendente de julgamento, os autos deverão ser encaminhados à unidade de origem para procedimentos de cobrança, **tornando-se insubsistentes todas as decisões que lhe forem favoráveis** (grifos nossos).

Diferentemente do regimento anterior, este preceptivo evidencia a insubsistência das decisões que forem favoráveis aos contribuintes que desistem da demanda. Mas, ainda assim, o § 5º em questão não pode ser lido de forma apartada do § 3º deste mesmo artigo (há renúncia quanto ao direito posto no caso concreto e não quanto a norma, mesmo que *in abstracto*, tal como retratada nas aludidas decisões).

Noutro giro, a insubsistência ainda diz respeito às decisões que forem favoráveis à parte imediatamente interessada, nada se vendo ou se dizendo ali, quanto aos efeitos extra-lide já observados. A desistência, insista-se, resolve a lide, tal como posta, dentro do processo em que se desenvolve, sendo impensável que a renúncia de um direito subjetivo possa impactar as relações jurídico-processuais instauradas em outras demandas, ou se conceberia uma solução que importaria na atribuição, à um ato personalíssimo, de efeitos gerais.

Não por outra razão, o art. 67, §15, do anexo II do RICARF/15 somente impede o conhecimento do Recurso Especial de divergência na hipótese de *reforma* do acórdão tomado como paradigma, nada dizendo sobre a hipótese da desistência. Isto porque, o entendimento firmado pelo Colegiado que proferiu aquele acórdão nunca foi objeto de reforma; ele ainda prevalece, apenas não podendo ser invocado por aquele, que no âmbito daquela lide, renunciou ao respectivo direito.

Tudo isto sem prejuízo do fato de que, realmente, o aludido § 15, ou quaisquer outros parágrafos do art. 67, supra, nada dizem sobre desistência enquanto óbice regimental ao cabimento do apelo – seria, inclusive, contrário aos princípios da razoabilidade e da própria isonomia processual que se exija dos recorrentes que se inteirem acerca da situação do processo e não, apenas, da decisão invocada como paradigma quando o próprio Regimento Interno deste Conselho assim não impõe.

Enfim, a renúncia intentada pela parte tem efeitos apenas em relação à lide ali instaurada e não pode, com o devido respeito ao entendimento adotado pelo D. Relator, ser oposta a quem, daquela demanda, não participou, precisamente porque a predita renúncia é personalíssima e própria daquele processo.

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

Declaração de Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca

Com as renovadas vênias ao D. Relator mas também discordo da tese posta em seu voto em que os tributos com exigibilidade suspensa seriam considerados como provisões. E minha contraposição se justifica pelo simples fato de que, se de provisões estivessemos, efetivamente, tratando, as disposições do art. 41 da Lei 8.981/91 ecoariam no mais absoluto

vazio, porque, somente são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ, as provisões expressamente autorizadas pela legislação.

Como a provisão afeita a tributos não está contemplada dentro das hipóteses previstas no inciso I do art. 13 da Lei 9.249 (inclusive invocado pelo D. Relator), a sua indedutibilidade decorreria da vedação contida no seu *caput*, sendo inútil, neste passo, a previsão contida no aludido art. 41, particularmente em relação ao lucro real.

Demais a mais, o CPC 25 deixa claro que somente se reconhece como provisão “*um passivo de prazo ou de valor incertos*” (item 10), sendo certo, noutro giro, que o item 14 deste mesmo pronunciamento somente autoriza a respectiva constituição se, somente se, a obrigação não for presente, i.e., se não houver uma certeza quanto a momento em que se observará uma saída de recursos:

14. Uma provisão deve ser reconhecida quando:

(a) a entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de evento passado;

(b) seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar a obrigação; e

(c) possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação.

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

Vale lembrar que a obrigação tributária nasce com o fato gerador e o dever de levar dinheiro aos cofres públicos se impõe a partir daí, havendo, assim, um prazo certo para o seu adimplemento. No caso de tributos com exigibilidade suspensa, os critérios preconizados em “b” e “c” não estão presentes, mormente por, simplesmente, não existir incerteza quanto ao vencimento, nem tampouco quanto ao valor. Se houvesse semelhante certeza, a exigência de juros de mora após a eventual reforma ou cassação da decisão que emprestou à obrigação os efeitos contidos no art. 151, e incisos, seria ilegal.

Ora, o que se suspende é a exigibilidade e não prazo de vencimento do tributo – se a empresa efetuar, v.g., o depósito judicial da exação após a data de seu vencimento, sem considerar os respectivos encargos moratórios, inclusive multa, não se considerará implementada a hipótese versada pelo inciso II do precitado dispositivo de lei complementar *ex ratione materiae*.

Por outro lado, vale lembrar que a obrigação tributária (que se encontra em litígio, perante o Poder Judiciário) somente se extingue pela declaração, por sentença definitivamente julgada, de inexistência da relação jurídica que, inicialmente, impunha o seu adimplemento (ou, quiçá, uma decisão constitutiva negativa). Até lá, diga-se, inclusive por força da previsão contida no item 12 do CPC 32, o respectivo passivo deve ser reconhecido como tal:

12. Os tributos correntes relativos a períodos correntes e anteriores devem, na medida em que não estejam pagos, ser reconhecidos como passivos. Se o valor já pago relacionado aos períodos atual e anteriores exceder o valor devido para aqueles períodos, o excesso deve ser reconhecido como ativo.

Fica claro, assim, não se tratar de provisão... a empresa reconhece o passivo como corrente, mormente por não ter efetuado o seu pagamento em razão da suspensão da sua exigibilidade.

Outrossim, o art. 41 da Lei 8.981 claramente não se aplica à CSLL já que, ali, está explicitamente posto que semelhante regramento somente incidiria sobre o lucro real. E como nem o art. 13 da Lei 9.249, nem as disposições do art. 28 da Lei 9.430 fazem qualquer remissão

àquele preceptivo, inexistente, objetivamente, quaisquer regras que impeçam, *a priori*, a dedução de tais importâncias do lucro líquido. Nem mesmo cabe, aqui, invocar o art. 57 da Lei 8.981 porque, como já insistentemente afirmado, este artigo mantém apartadas e incólumes as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (afirmativa esta que não conflita com o entendimento deste Conselheiro quanto ao problema da amortização do ágio, já que fundamentado em outras disposições específicas atinentes à própria CSLL).

Sei que, no passado, me posicionei pela aplicação do art. 41, § 1º, também à CSLL e me penalizo por não ter feito, ali, considerações mais detidas sobre o tema. Mas o fato é que não estamos diante de uma provisão e, como já alertado, este último preceptivo não se estende à aludida contribuição.

Agora, se de provisão não se trata, só restaria caracterizar o depósito judicial como despesa, porque, objetivamente, não haveria outra forma de se proceder o seu registro contábil, observando-se, assim, e inclusive, o efetivo desembolso por parte do contribuinte.

A mingua de vedação legal (mesmo que implícita), o reconhecimento de sua dedutibilidade seria, *a priori*, a única medida possível.

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por **lhe DAR PROVIMENTO**.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Esta Conselheira acompanhou o I. Relator em seu entendimento contrário ao conhecimento do recurso especial da Contribuinte, adicionando apenas as objeções postas pela PGFN em contrarrazões nos autos do processo administrativo nº 10425.001752/2002-21, objeto do Acórdão nº 9101-005.921:

Entretanto, cumpre salientar que o acórdão nº 1401-00.058, apesar de ter sido afastada a exigência de CSLL decorrente da não adição do montante de tributos com exigibilidade suspensa, o contribuinte expressamente renunciou ao direito ao qual se fundava a ação, com a consequente desistência total da lide, em razão da adesão a parcelamento.

Os embargos de declaração opostos à época pela Fazenda sequer foram conhecidos, em face da renúncia ao direito nos limites do processo.

Em face da renúncia ao direito, restou impossível a interposição de recurso especial pela União, no que toca à indedutibilidade de tributos/contribuições com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

No entanto, salienta-se que havia enorme chance de êxito em eventual recurso especial, caso interposto pela União, tendo em vista a jurisprudência firmada na Primeira Turma da Câmara Superior pela indedutibilidade na base de cálculo da CSLL de tributos/contribuições com exigibilidade suspensa (Nesse sentido, acórdãos nº 9101-00.592, 9101-001.512).

Assim, requer o não conhecimento do recurso especial, nos pontos amparados no paradigma invocado, n.º 1401-00.058, posto que amparado em decisão sobre a qual o sujeito passivo renunciou aos direitos em que se fundava a ação.
(negrejou-se)

De fato, a confirmar esta circunstância, vale notar que o entendimento expresso pelo ex-Conselheiro Marcos Shigueo Takata no paradigma n.º 1401-00.058 também foi citado para fundamentar outro paradigma recorrentemente citado em litígios desta espécie, n.º 1103-00.260, inclusive pela própria Contribuinte que, com base neles teve seu recurso especial conhecido e improvido no Acórdão n.º 9101-002.406, mas isto na sessão de 16 de agosto de 2016, antes que o paradigma n.º 1103-00.260 fosse reformado por este Colegiado, por meio do Acórdão n.º 9101-002.896, publicado em 04/09/2017, e assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1999, 2000

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 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, por traduzir-se em nítido caráter de provisão (Lei 9.249/1995, art. 13, I). Além disso, não há nenhum antagonismo entre as regras da Lei 9.249/1995 (art. 13, I) e da Lei 8.981/1995 (art. 41, §1º, e art. 57). O sentido delas é o mesmo, ou seja, vedar a dedução antecipada de tributo com exigibilidade suspensa, dada a sua condição de incerteza. Nesse contexto, seja como provisão, seja como uma despesa que só pode ser deduzida pelo regime de caixa, os tributos com exigibilidade suspensa não podiam ter sido deduzidos da base de cálculo da CSLL.

Daí porque, atualizando o recurso especial aqui interposto em 24/10/2018, a Contribuinte passou a referir, apenas, o paradigma n.º 1401-00.058, em que pese já publicada decisão reconhecendo a desistência do sujeito passivo naqueles autos, do que decorre, nos termos regimentais, a insubsistência de decisões favoráveis neles proferidas.

Patente está, nestes termos, que na data de interposição do recurso especial a tese defendida pela Contribuinte já se encontrava superada, não só pela reforma do paradigma invocado apenas no recurso anterior (Acórdão n.º 1103-00.260), como também pela insubsistência do paradigma mantido no presente recurso especial (Acórdão n.º 1401-00.058), sendo certo que a desistência em face dele manifestada somente reforça a jurisprudência favorável à Fazenda Nacional então existente.

Por tais razões, reitera-se, aqui, o voto pelo NÃO CONHECIMENTO do recurso especial com base no paradigma n.º 1401-00.058.

Contudo, prevalecendo o conhecimento, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial, pelas razões bem expostas pelo I. Relator.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA