



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16682.720242/2010-10  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1402-005.550 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de maio de 2021  
**Recorrente** COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

**Ano-calendário: 2005**

**TRIBUTO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. INDEDUTIBILIDADE**

A teor do artigo 41, da Lei nº 8.981/1995, os tributos e contribuições são dedutíveis na determinação do Lucro Real e na Base de Cálculo da CSLL. Todavia, estando em discussão judicial sua legalidade ou constitucionalidade, atrai-se o § 1º do referido dispositivo que determina a não aplicação do disposto no *caput* quando a obrigação tributária estiver com exigibilidade suspensa, nos termos dos incisos II a IV, do artigo 151, do CTN.

Inaplicável a transmutação dos fatos para albergá-los aos ditames do artigo 13, I, da Lei nº 9.249/1995, posto não se estar diante de mera provisão de risco, mas de efetiva obrigação a ser registrada no passivo da entidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a ocorrência da postergação e determinar que a Unidade de origem providencie as imputações necessárias, nos termos do artigo 273, do RIR/1999, vencidos o Relator original e a Conselheira Paula Santos de Abreu, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone. Os Conselheiros Iágaro Jung Martins, Luciano Bernart e Marcelo José Luz de Macedo não votaram porque os Conselheiros que participaram do julgamento original em fevereiro de 2020 já haviam votado, quando houve o pedido de vista agora concluído. O Conselheiro Evandro Correa Dias foi designado “Redator Ad Hoc” em substituição ao Relator original, Conselheiro Murillo Lo Visco, que já não integrava o Colegiado na data da prolação do Acórdão.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Redator Designado para redigir o voto vencedor

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias

Redator "ad hoc" designado para formalização do acórdão

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Murillo Lo Visco, Júnia Roberta Gouveia Sampaio, Paula Santos de Abreu e Paulo Mateus Ciccone.

## Relatório

Como Redator *ad hoc* designado, reproduzo, na íntegra, o relatório disponibilizado em meio magnético pelo Relator original, Murillo Lo Visco, que na data do julgamento definitivo e prolatação do Acórdão já não mais integrava o Colegiado.

Trata o presente processo do lançamento fiscal de fls. 527 a 531, lavrado em face da pessoa jurídica acima identificada, por meio do qual foi constituído o crédito tributário a título de **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no montante de R\$ 1.954.912,83**, acrescido de multa de ofício de **75%** e de juros de mora, referente ao ano-calendário de 2005.

Em análise ao Termo de Verificação Fiscal de fls. 532 a 540, depreende-se que o lançamento foi realizado em razão de a Autoridade autuante ter concluído que a Contribuinte se aproveitou de provisão indedutível, constituída em dezembro de 2005, referente a tributo com exigibilidade suspensa.

De acordo com a Autoridade Fiscal, “o lançamento de despesas referentes a tributos com exigibilidade suspensa tem o caráter de provisão”. Nesse sentido, o enquadramento legal utilizado para fundamentar o lançamento foi o inciso I do art. 13 da Lei n.º 9.249, de 1995.

Ainda de acordo com a Autoridade Fiscal, “no caso concreto aqui analisado, conforme lançamentos contábeis nos Livros Diário e Razão às fls. 28 a 44, no quarto trimestre do ano-calendário de 2005, a contribuinte provisionou o valor total de R\$ 21.721.253,77 a título de tributos com exigibilidade suspensa, mas, embora tenha efetuado adição para o Lucro Real (fls. 119 a 181), não efetuou a adição deste valor para a apuração da base de cálculo da CSLL”.

Irresignada com o lançamento, a Contribuinte apresentou a Impugnação de fls. 544 a 556, em que defende a legitimidade da dedução dos tributos e contribuições com exigibilidade suspensa da base de cálculo da CSLL, em razão (i) de o art. 344 do RIR/99 ser inaplicável à CSLL; e (ii) de inexistir subsunção do fato em tela ao inciso I do art. 13 da Lei n.º 9.249, de 1995, haja vista que o registro contábil em questão não corresponde a uma provisão.

Antes ainda do julgamento em primeira instância, a Contribuinte protocolou a petição de fls. 614 e 615, em que noticiou acerca de julgamento do CARF (Acórdão n.º 1103-000.260), recente à época, em que prevaleceu entendimento no mesmo sentido que sustentou em sua Impugnação no presente caso.

No julgamento de primeira instância, a 1ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro negou provimento à Impugnação, nos termos do Acórdão n.º 12-43.626 (fls. 625 a 633), por entender aplicável ao caso a vedação contida no inciso I do art. 13 da Lei n.º 9.249, de 1995.

Contra a decisão de primeira instância, a Contribuinte interpôs o Recurso Voluntário de fls. 643 a 655, ora sob exame, em que reitera os mesmos argumentos já expendidos na Impugnação, apenas acrescentando a notícia de mais um julgado do CARF favorável à sua tese.

O processo foi distribuído para 2ª Turma da 1ª Câmara desta 1ª Seção do CARF, e sorteado para Conselheiro que declarou-se impedido (fl. 715).

O processo foi, então, redistribuído para a 3ª Turma da 1ª Câmara, tendo sido incluído na pauta da sessão de julgamento realizada no dia 05/06/2014. Naquela oportunidade, a Recorrente juntou aos autos os memoriais de fls. 732 a 735, mais anexos, informando que “liquidou os débitos de CPMF que estavam com exigibilidade suspensa e que geraram a presente autuação”. Nesse sentido, esclarece que “antes mesmo do início da fiscalização, em 10/11/2010, e lavratura do presente Auto de Infração em 07/12/2010, a Recorrente tentou pagar os débitos de CPMF mediante compensação com crédito-prêmio de IPI”, mas, “como a compensação não foi homologada pela Receita Federal, a Recorrente decidiu liquidar os débitos no parcelamento da **MP n.º 470/2009**”.

E ainda nos referidos memoriais, a Recorrente esclarece que não deduziu da base de cálculo da CSLL a despesa com CPMF reconhecida por ocasião da adesão ao parcelamento:

Dessa forma, os valores da contribuição que foram classificados como provisão indedutível pelo fisco efetivamente foram liquidados pela Recorrente, efetivando-se a despesa que registrou na apuração da base de cálculo da CSLL.

Ressalta-se que ao incluir os débitos de CPMF no programa de parcelamento, a Recorrente reverteu a provisão de CPMF, gerando receita no resultado, e criou uma conta contábil (“contas a pagar REFIS”). A despesa foi então somente reconhecida apenas para fins de IRPJ e não para a CSLL, uma vez que se beneficiou com a não adição e dedução da apuração da CSLL em período anterior.

Diante disso, é fato que a presente discussão perdeu o objeto, pois não houve nenhuma lesão aos cofres públicos, uma vez que a dedução realizada pela Recorrente no ano de 2008 foi legal e efetivamente ocorreu a partir da liquidação do débito por meio do parcelamento da **MP n.º 470/2009**, para o qual a Recorrente não registrou nova despesa para fins da CSLL.

Após a juntada dos memoriais, a 3ª Turma da 1ª Câmara entendeu que os autos deveriam ser encaminhados para ciência da Procuradoria da Fazenda Nacional (fl. 776), que deu-se por cientificada (fl. 779), sem qualquer manifestação.

De volta ao CARF, novos memoriais foram juntados às fls. 790 a 796, que são essencialmente os mesmos já juntados anteriormente, à exceção de um item intitulado “DEMONSTRAÇÃO DE QUE O MONTANTE DE "PROVISÃO DE CPMF" NÃO FOI EXCLUÍDO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL QUANDO DA REVERSÃO DA PROVISÃO”. Com essa demonstração, a Recorrente pretendeu esclarecer que “quando da reversão da provisão da CPMF, no ano-calendário de 2006, não houve a exclusão do montante da base de cálculo da CSLL.”

Eis que, em 26/11/2014, a 3ª Turma da 1ª Câmara, declinou a competência para a 2ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção de julgamento, nos termos do Acórdão n.º 1103- 001.152 (fls. 863 a 867), cuja ementa segue abaixo reproduzida:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano- calendário: 2005

REGRAS INTERNAS DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. TURMAS DO CARF. DECLARAÇÃO DE IMPEDIMENTO. REDISTRIBUIÇÃO À MESMA TURMA.

Havendo declaração de impedimento ou suspeição, o processo deve ser redistribuído a outro Conselheiro do colegiado, assim entendido como a Turma para a qual os autos foram originalmente distribuídos.

Com a extinção da 2ª Turma da 1ª Câmara, processo foi distribuído para esta 2ª Turma da 4ª Câmara, e sorteado para este Relator.

Por fim, cumpre registrar que, em 21/01/2020, novos memoriais foram juntados às fls. 887 a 895, e que mais uma vez são essencialmente os mesmos já juntados anteriormente. A única diferença para o anterior foi a inclusão de maior detalhamento ao item intitulado “DEMONSTRAÇÃO DE QUE O MONTANTE DE "PROVISÃO DE CPMF" NÃO FOI EXCLUÍDO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL QUANDO DA REVERSÃO DA PROVISÃO”.

É o relatório.

## Voto Vencido

Evandro Correa Dias – Redator “Ad Hoc” designado.

Nesta condição de Redator designado, transcrevo literalmente a minuta de voto que foi apresentado pelo Conselheiro na sessão de julgamento realizada em fevereiro de 2020. Portanto, a análise do caso concreto reflete a convicção daquele relator na valoração dos fatos. Ou seja, não me encontro vinculado, no caso aqui tratado: i) ao relato dos fatos apresentado; ii) a nenhum dos fundamentos adotados para a apreciação das matérias em discussão; e, iii) a quaisquer das conclusões da decisão, incluindo-se a parte dispositiva e a ementa, com as quais posso ou não concordar em situações concretas .

Passo, a seguir, à transcrição do voto em sua redação original.

Conselheiro Murillo Lo Viscou - Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos legais, razão pela qual dele conheço.

Conforme relatado, em dezembro de 2005, a Contribuinte registrou em sua contabilidade, a débito de conta de resultado, CPMF que estava com exigibilidade suspensa em razão de medida judicial, no valor de R\$ 21.721.253,77.

Observando a legislação do IRPJ, a Contribuinte efetuou a devida adição no Lalur. No entanto, por entender que inexistente norma legal que a obrigue a realizar o mesmo procedimento quanto à CSLL, o efeito contábil do registro a débito na conta de resultado não foi anulado para fins de apuração da lucro líquido ajustado (base de cálculo da CSLL).

Diante desse cenário, valendo-se do que dispõe o inciso I do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, a Autoridade Fiscal entendeu que a Contribuinte se aproveitou de uma provisão indedutível para fins de apuração da base de cálculo da CSLL. Referido dispositivo legal estabelece o seguinte:

**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;

[...]

Com base nessa conclusão, a Autoridade Fiscal efetuou a glosa do respectivo valor, e lançou de ofício a CSLL mediante aplicação da alíquota de 9%, resultando na exigência de R\$ 1.954.912,83, ora sob discussão.

Irresignada com o lançamento, a Contribuinte apresentou Impugnação que foi julgada improcedente pela 1ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro. E contra a decisão de primeira instância, apresentou o Recurso Voluntário, ora sob apreciação, em que defende a legitimidade da dedução dos tributos e contribuições com exigibilidade suspensa da base de cálculo da CSLL,

em razão (i) de o art. 344 do RIR/99 ser inaplicável à CSLL; e (ii) de inexistir subsunção do fato em tela ao inciso I do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, haja vista que o registro contábil em questão não corresponde a uma provisão. Adicionalmente, faz referência a julgado do CARF em que se entendeu pela possibilidade de dedução dos tributos com exigibilidade suspensa da base de cálculo da CSLL.

Além dessas alegações, em memoriais, a Recorrente informou que, em 30/06/2006, efetuou a reversão da provisão sem, contudo, excluir a receita de reversão no momento da apuração do lucro líquido ajustado. Acrescenta, ainda, que “antes mesmo do início da fiscalização, em **10/11/2010**, e lavratura do presente Auto de Infração em **07/12/2010**, a Recorrente tentou pagar os débitos de CPMF mediante compensação com crédito-prêmio de IPI”, mas, “como a compensação não foi homologada pela Receita Federal, a Recorrente decidiu liquidar os débitos no parcelamento da **MP nº 470/2009**”.

Dessa forma, identificados os contornos do litígio em tela, passo à análise de cada uma das questões suscitadas pela Recorrente.

### **SOBRE A APLICAÇÃO DO ART. 344 DO RIR/99 À CSLL**

Refletindo o que dispõe o art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 344 do RIR/99 estabelece o seguinte:

**Art. 344.** 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 1966, haja ou não depósito judicial.

[...]

No dispositivo acima reproduzido, a referência exclusiva a “determinação do lucro real” leva a Recorrente a concluir que o tratamento ali previsto aplica-se apenas ao IRPJ, não se estendendo à CSLL.

Com base nessa premissa, a Recorrente suscita a ilegalidade do art. 50 da Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004, que, a bem da verdade, reproduz o comando contido no art. 344 do RIR, conforme se verifica abaixo:

#### **INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 390, DE 30 DE JANEIRO DE 2004**

Dispõe sobre a apuração e o pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

**Art. 1º** Esta Instrução Normativa dispõe sobre a determinação e o pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

[...]

**Art. 50.** Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do resultado ajustado, segundo o regime de competência.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa em virtude de:

I - depósito, ainda que judicial, do montante integral do crédito tributário;

- II - impugnação, reclamação ou recurso, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;
- III - concessão de medida liminar em mandado de segurança;
- IV - concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial.

De toda sorte, entendo que essa matéria é absolutamente irrelevante para o deslinde do presente caso. Explico.

Ainda que, no seu Termo de Verificação Fiscal, a Autoridade autuante tenha feito menção expressa art. 50 da IN SRF n.º 390, de 2004, essa não é a base legal do lançamento. Tal dispositivo não consta no Auto de Infração e, mesmo no TVF, a referência somente surgiu como uma decorrência de outra previsão legal que não o art. 41 da Lei n.º 8.981, de 1995.

Refiro-me ao inciso I do art. 13 da Lei n.º 9.249, de 1995, essa sim a base legal do lançamento, expressamente mencionada no Auto de Infração, e claramente utilizada como fundamento legal no TVF, conforme se verifica abaixo:

### **Auto de Infração**

001 - ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO ANTES DA CSLL PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS			
Valor apurado conforme Termo de Verificação Fiscal em Anexo, o qual é parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração.			
Fato Gerador	Ocorrência	Val. Tributável ou Contribuição	Multa(%)
	31/12/2005		
	12/2005	R\$ 21.721.253,77	75,00
ENQUADRAMENTO LEGAL			
Art. 2º e §§, da Lei n.º 7.689/88;			
Art. 13, I da Lei n.º 9.249/95.;			
Art. 28 da Lei n.º 9.430/96;			
Art. 37 da Lei n.º 10.637/02.			

### **Termo de Verificação Fiscal**

#### **IV. DAS INFRAÇÕES APURADAS**

##### **4.1. CSLL - Provisões não dedutíveis - Falta de adição de tributos e contribuições com exigibilidade suspensa**

**De acordo com o art. 13 da Lei n.º 9.249, de 1995**, para efeitos de apuração da base de cálculo da CSLL, em regra, são vedadas todas as deduções referentes a quaisquer provisões, abrindo-se exceção apenas para aquelas elencadas no caput do referido artigo, dentre as quais não se enquadra a relativa a tributos com exigibilidade suspensa.

*"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 n.º 4506, de 30 de novembro de 1964:*

*I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e do décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguros e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;*

[...]

Nesse aspecto, o lançamento de despesas referentes a tributos com exigibilidade suspensa tem o caráter de provisão, não se tratando, em princípio, de uma obrigação efetivamente constituída que traduza uma exigibilidade do passivo análoga a um tributo a recolher.

[...]

Os lançamentos contábeis assim feitos revestem-se, em essência, das características das provisões, não se podendo confundi-los com exigibilidades futuras do sujeito passivo, pois não possuem o grau de certeza necessário à configuração das obrigações. São meras expectativas que, por prudência, o autor da ação tem por bem registrar em sua contabilidade, evitando impactos futuros imprevistos sobre seu patrimônio.

Conclui-se, assim, que esses valores, quando deduzidos na apuração do lucro contábil da empresa, de acordo com o regime de competência, devem ser adicionados na determinação da base de cálculo da CSLL, **por força do disposto no art. 13, I, da Lei n.º 9.249/1995**, cujas exceções de provisões dedutíveis não incluem as relativas a tributos com exigibilidade suspensa.

**Esclarecendo a questão, a Instrução Normativa n.º 390/2004**, determina explicitamente, em seu art. 50, parágrafo único, que tributos e contribuições com exigibilidade suspensa não são dedutíveis na base de cálculo da CSLL:

[...]

(destaques acrescidos)

Portanto, conforme resta claro, a base legal do lançamento ora combatido é o inciso I do art. 13 da Lei n.º 9.249, de 1995, de modo que qualquer discussão acerca da aplicação, ou não, do art. 41 da Lei n.º 8.981, de 1995 (matriz do art. 344 do RIR/99), ao presente caso, é absolutamente irrelevante.

A grande questão é a definição da natureza do registro contábil efetuado pela Contribuinte em dezembro de 2005, a débito de conta de resultado, referente a CPMF que estava com exigibilidade suspensa em razão de medida judicial, no valor de R\$ 21.721.253,77. É uma provisão, ou não?

#### **SOBRE A NATUREZA DO REGISTRO CONTÁBIL EFETUADO PELA CONTRIBUINTE**

De acordo com a Autoridade Fiscal, “o lançamento de despesas referentes a tributos com exigibilidade suspensa tem o caráter de provisão”. Desse modo, de acordo com seu entendimento, a Recorrente deveria ter adicionada o montante de R\$ 21.721.253,77 à base de cálculo da CSLL no ano de 2005, por força do inciso I do art. 13 da Lei n.º 9.249, de 1995.

De seu lado, a Recorrente sustenta que o registro contábil em questão não corresponde a uma provisão e, por consequência, não haveria que se falar no presente caso em aplicação do inciso I do art. 13 da Lei n.º 9.249, de 1995. Para corroborar sua tese, colaciona julgado do CARF (Acórdão n.º 1401-00.058) com a seguinte 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.

Do Voto condutor do Acórdão acima referido, o seguinte excerto se destaca com a finalidade de esclarecer melhor o que consta na ementa:

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

É certo, portanto, que 'a obrigação tributária com exigibilidade suspensa, por ex., por liminar ou tutela antecipada, não representa contabilmente uma provisão, mas um contas a pagar. É ainda obrigação certa e líquida: para falar "didaticamente", o passivo registrado passa a representar uma obrigação incerta, somente com o trânsito em julgado favorável ao contribuinte, Disse "didaticamente", pois, por óbvio que aí e nesse momento o passivo deixa de representar obrigação: não há mais esse passivo, que então será revertido; não há obrigação a ficar registrada a partir de então.

Ainda segundo a Recorrente, o registro contábil em tela não pode ser classificado como uma provisão à luz do que dispõe o item 14 do Pronunciamento Técnico n.º 25 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), abaixo reproduzido:

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

Provisão é um passivo de prazo ou de valor incertos.

[...]

**Reconhecimento****Provisão**

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.

Em referência ao que dispõe o item 14 do CPC 25, a Recorrente afirma o seguinte:

37. Nesta esteira, torna-se clara a impossibilidade de se afirmar que todos os tributos que se encontram com a exigibilidade suspensa são classificáveis como provisões.
38. Isso porque, para que sejam reconhecidos como provisões na contabilidade da empresa, tais valores devem preencher os requisitos previstos nos itens "a", "b" e "c" acima descritos, o que não ocorre no presente caso, como se verá a seguir.
39. Quanto ao item "a", não resta qualquer dúvida quanto ao não enquadramento no presente caso, posto que os tributos com exigibilidade suspensa não constituem uma obrigação presente.
40. Passo adiante, ao analisar o item "b", verifica-se que não será provável uma saída de recursos, pois, se a exigibilidade do crédito encontra-se suspensa, o grau de risco de que tais despesas sejam incorridas deve ser, no máximo, possível, e não provável.
41. Por fim, no que se refere o item "c", inarredável admitir que qualquer estimativa do montante a ser gasto caso haja uma perda de demanda judicial não seria deveras confiável.
42. Considerando-se o exposto, fato é que tais valores não podem ser considerados como provisão, e, por conseguinte, inaplicável à hipótese o disposto no art. 13, inciso I, da Lei 9.249/95.

Passemos, então, a analisar todas essas questões.

Ao se referir ao subitem 'a' do item 14 do CPC 25, a Recorrente alega que "tributos com exigibilidade suspensa não constituem uma obrigação presente". Com a devida vênia, não concordo com essa observação. Tributo com exigibilidade suspensa tanto é uma obrigação presente que, não fosse a causa suspensiva da exigibilidade, seria cobrado normalmente. Aliás, a Recorrente se socorreu ao Judiciário justamente para evitar a cobrança. E, por óbvio, a cobrança somente pode ter como objeto uma obrigação presente, ou seja, que não dependa de qualquer condição futura ou incerta. Portanto, entendo que o registro sob exame atende plenamente o subitem 'a' do item 14 do CPC 25.

Ademais, acredito que há uma contradição entre o que consta no Acórdão nº 1401-00.058, trazido pela Recorrente, e o que ela própria afirmou ao se referir ao subitem 'a' do item 14 do CPC 25.

No Acórdão em referência, consta que o tributo com exigibilidade suspensa é obrigação líquida e certa – em razão da presunção de constitucionalidade e de legitimidade das leis –, e somente passa a representar uma obrigação incerta com o trânsito em julgado favorável ao contribuinte. Dessa forma, mesmo que esteja com exigibilidade suspensa, a obrigação tributária, devido à sua liquidez e certeza, continua sendo um "contas a pagar" efetivo e não uma mera provisão.

Por outro lado – e aqui, a meu ver, está a grande contradição –, ao se referir ao subitem 'a' do item 14 do CPC 25, a Recorrente afirma que tributo com exigibilidade suspensa nem obrigação presente é. Ora, se não é obrigação presente, como poderia representar um "contas a pagar" efetivo, com muito mais vigor do que uma mera provisão?

Referindo-se, agora, ao subitem 'b' do item 14 do CPC 25, a Recorrente afirma que não se trata de uma provável uma saída de recursos, pois, se a exigibilidade do crédito encontra-se suspensa, o grau de risco de que tais despesas sejam incorridas deve ser, no máximo, possível, e não provável.

Ocorre que, de acordo com o item 13 do próprio CPC 25, se uma obrigação é apenas possível (não chegando a ser provável), trata-se de um passivo contingente e, como tal, essa obrigação apenas possível não deve ser registrada no passivo. E quem decide se a obrigação é provável ou apenas possível? Essa decisão é da entidade: se a obrigação tem prazo ou valor incertos, mas é provável que demande saída de recursos, trata-se de uma provisão, devendo ser registrada no passivo; por outro lado, se a obrigação não é provável, mas apenas possível, trata-se de um passivo contingente e, como tal, não deve ser reconhecido no passivo.

No presente caso, como a Recorrente registrou a CPMF com exigibilidade suspensa no passivo, deve ser afastada, de plano, a hipótese de que se trata de uma obrigação apenas possível, conforme defendeu em seu Recurso. Se fosse apenas possível, tratava-se de um passivo contingente que nem mesmo deveria ter sido registrado. Portanto, ao efetuar o registro no passivo, a própria Entidade reconheceu que se tratava de uma obrigação provável, de modo que o subitem 'b' do item 14 do CPC 25 também se encontra atendido.

Quanto ao subitem 'c' do item 14 do CPC 25, tratando-se de tributo, com base de cálculo e alíquota previstas na lei, acredito que não são necessárias maiores digressões. Ademais, o simples fato de a obrigação ter sido registrada no passivo, com grau de precisão na casa dos centavos de Reais, demonstra claramente que era possível determinar uma "estimativa confiável do valor da obrigação".

Desse modo, restando atendidos todos os requisitos previstos na norma contábil, pode-se, sim, afirmar que o registro contábil, no passivo contra conta de resultado, referente a tributo com exigibilidade suspensa, é representativo de uma provisão, pois é uma obrigação presente, provável e líquida.

Resta, agora, enfrentar a tese que fundamentou o Acórdão n.º 1401-00.058, trazido pela Recorrente, no sentido de que tributo com exigibilidade suspensa, devido à sua liquidez e certeza, continua sendo um "contas a pagar" efetivo e não uma mera provisão.

Sobre esse tema, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) já se debruçou diversas vezes. Mas, antes de analisar a jurisprudência administrativa, entendo que é oportuno registrar o que consta nas páginas 367 e seguintes do **Manual de Contabilidade Societária**, em sua 3ª edição, de 2018, comemorativa dos 40 anos da primeira publicação do que depois restou conhecido como Manual Fipecafi:

## **Capítulo 21 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes**

[...]

### **21.4 Exemplos de provisões**

Como já comentado, na situação em que a saída de recursos é julgada provável em exercício futuro, deve ser registrada contabilmente uma provisão, quando for baseada em estimativa confiável. Alguns exemplos típicos que podem gerar o reconhecimento de provisões são:

[...]

b) provisão para riscos fiscais, trabalhistas e cíveis;

[...]

#### **21.4.2 Provisão para riscos fiscais, trabalhistas e cíveis**

É muito comum o reconhecimento de provisões relacionadas à existência de ações judiciais exigindo o pagamento de autuações fiscais, reclamações trabalhistas ou

indenizações a fornecedores ou clientes. Nos casos em que a administração, em conjunto com seus advogados, considere provável o desembolso futuro, e sejam atendidos os requisitos estabelecidos no CPC 25, a empresa deve reconhecer as respectivas provisões.

[...]

Portanto, de acordo com a melhor doutrina contábil do País, tributos discutidos judicialmente constituem caso típico para o registro de provisão.

Ademais, como se verá adiante, a Recorrente informa que efetuou a reversão no ano seguinte, em 2006, o que seria impensável caso se tratasse mesmo de despesa incorrida. Portanto, o procedimento adotado pela própria Contribuinte teve todas as feições típicas da constituição de uma provisão.

Quanto à vasta jurisprudência da CSRF sobre o assunto, reproduzo abaixo excerto do Voto condutor de lavra da Conselheira Edeli Pereira Bessa no recentíssimo Acórdão n.º 9101-004.503, proferido com unanimidade de votos em 06/11/2019, e que aqui também adoto como razão de decidir. Inclusive, neste Voto da CSRF, o Acórdão n.º 1401-00.058 trazido pela Recorrente é mencionado expressamente, conforme se verifica a seguir:

Este Colegiado já se manifestou contrariamente ao entendimento defendido pela recorrente, como são exemplos as ementas dos seguintes julgados:

**CSLL. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa.**

*Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. Assim, a dedutibilidade de tais rubricas somente ocorrerá por ocasião de decisão final da justiça, desfavorável à pessoa jurídica. (Acórdão n.º 9101-00.592, sessão de 18 de maio de 2010).*

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. DEDUTIBILIDADE DE 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. O mesmo ocorre com a provisão para juros sobre contingências fiscais os quais, por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, devem seguir a norma de dedutibilidade do principal. (Acórdão n.º 9101 -01.214, Sessão de 18/10/2011)*

**CSLL. DEDUÇÕES DA BASE DE CÁLCULO. 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 CTN, são indedutíveis para efeito da determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL, por*

*traduzir-se em nítido caráter de provisão. (Acórdão n.º 9101-001.512, Sessão de 20/11/2012)*

**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. (Acórdão n.º 9101-002.336 - Sessão de 5 de maio de 2016).*

**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 mesmo ter sido deduzidos da base de cálculo da CSLL no ano-calendário de 2005. (Acórdão n.º 9101-002.762 - Sessão de 5 de abril de 2017).*

Do voto condutor do Acórdão n.º 9101-002.336, de lavra do ex-Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, acompanhado à unanimidade na sessão de julgamento de 5 de maio de 2016, extrai-se:

*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 n.º 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 n.º 16327.000028/2005-17 e n.º 16327.001299/2006-71, também sob minha relatoria, resultando, respectivamente, os acórdãos n.º 1301-00.275, de 09/03/2010, e n.º 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 conseqüência, 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 n.º 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 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.

**JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOS COM  
EXIGIBILIDADE SUSPensa 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 DEDUTIVEIS — 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.

**JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa 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 SUSPensa.**

**ANO-CALENDÁRIO 1998.**

Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, II a IV, do CTN, constituem provisões e não despesas incorridas, estando vedada sua dedução para apuração da base de cálculo da CSLL. (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 SUSPensa — 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)

### Recurso especial da Contribuinte - Mérito

A recorrente argumenta que as provisões se dividem em "provisões para encargos", relacionadas a "despesas", representando "contas a pagar" e "provisões para riscos", atreladas ao registro de perdas futuras e incertas mas com alta probabilidade de ocorrerem. Juridicamente estas hipóteses se distinguem porque na provisão de contas a pagar há vínculo jurídico prévio), o que se verifica em relação às obrigações tributárias reconhecidas contabilmente por regime de competência. Sob esta ótica, as provisões tratadas no art. 13, inciso I, da Lei n.º 9.249/95 seriam definidas em função de sua natureza e conteúdo, e não ao momento em que deverá ocorrer, e inclusive sob esta ótica seriam sempre indedutíveis, enquanto não efetivada a perda, confirmando o fato jurídico da contingência. Já a suspensão de exigibilidade por força de medida judicial não compromete a existência do vínculo jurídico, tampouco modifica a sua natureza, porquanto a exigibilidade se situa no plano da eficácia e não da existência da relação jurídica, e também porque a obrigação surge com a ocorrência do fato gerador e só perde aquela natureza com o trânsito em julgado da decisão judicial, se objeto de demanda. Assim, enquanto a obrigação "é", mas pode deixar de ser, o risco ainda "não é", mas pode vir a ser. Conclui que o tributo suspenso configura efetiva obrigação tributária e não mera provisão, na medida em que possui base material (fato gerador), valor definido (base de cálculo e alíquota) e data de vencimento.

Esta Conselheira já se manifestou contrariamente a argumentos semelhantes aos aqui apresentados, consoante voto que integra o Acórdão n.º 1101-000.813:

*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 n.º 489/05, que aprovou o Pronunciamento IBRACON NPC n.º 22.*

*O presente lançamento tem por fundamento o art. 13, inciso I da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 22, aprovado pela Deliberação CVM n.º 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 FIEPECAFI, 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 Ibracon, 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 n.º 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 § 6a-, 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 compete 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 dívida 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 n.º 1401-00.058, posicionou-se contrariamente à pretensão de contribuinte autuada, consoante expresso na ementa do Acórdão n.º 9101-00.592:*

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 1998, 1999, 2000

Ementa: CSLL. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSAS. 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 n.º 8.981/95 e no art. 13, inciso I da Lei n.º 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 vênia 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 n.º 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 n.º 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 n.º 489/2005 à contribuinte, no período autuado, bem como outros acórdãos administrativos anteriores ao posicionamento da CSRF.

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 n.º 9.249/95, é desnecessário apreciar a alegação subsidiária da recorrente, quanto à aplicação do art. 41 da Lei n.º 8.981/95 à CSLL.

Restando esclarecido que o registro contábil efetuado pela Recorrente tem natureza de provisão, há que se concluir que o valor a ele correspondente era mesmo indedutível

na apuração da base de cálculo da CSLL devida no ano de 2005, à luz do inciso I do art. 13 da Lei n.º 9.249, de 1995, exatamente conforme concluiu a Autoridade Fiscal.

#### QUESTÕES SUBSIDIÁRIAS – A REVERSÃO DA PROVISÃO E A LIQUIDAÇÃO DOS DÉBITOS DE CPMF

Conforme relatado, em memoriais, a Recorrente informou que, em 30/06/2006, efetuou a reversão da provisão sem, contudo, excluir a receita de reversão no momento da apuração do lucro líquido ajustado daquele ano. Acrescenta, ainda, que “antes mesmo do início da fiscalização, em 10/11/2010, e lavratura do presente Auto de Infração em 07/12/2010, a Recorrente tentou pagar os débitos de CPMF mediante compensação com crédito-prêmio de IPI”, mas, “como a compensação não foi homologada pela Receita Federal, a Recorrente decidiu liquidar os débitos no parcelamento da MP n.º 470/2009”.

Diante desses fatos, a Recorrente entende que “a presente discussão perdeu o objeto, pois não houve nenhuma lesão aos cofres públicos”, haja vista que a dedução realizada “efetivamente ocorreu a partir da liquidação do débito por meio do parcelamento da MP n.º 470/2009, para o qual a Recorrente não registrou nova despesa para fins da CSLL”.

Antes de iniciar a análise desses argumentos, entendo ser oportuno registrar que, para comprovar essas razões subsidiárias de defesa, a Recorrente apresentou provas e elaborou demonstrativos bastante detalhados. No entanto, entendo que, para a solução da lide, não será necessário examinar as provas e os demonstrativos trazidos aos autos em memoriais. Apenas com a análise das alegações acredito ser possível formar a convicção necessária para decidir.

Em síntese, parece-me claro que a Recorrente defende a tese de que, ainda que tenha se aproveitado de provisão indedutível em dezembro de 2005, o oferecimento da receita de reversão dessa mesma provisão em junho de 2006 teria o condão de “anular” o prejuízo causado ao Fisco em 2005.

Se entendi corretamente, e esse for mesmo o entendimento da Recorrente, peço vênha para discordar, afinal, as questões com as quais lidamos no âmbito da tributação são eminentemente jurídicas, e não se resolvem pelo argumento da simples equivalência de fluxos financeiros. Para explicar meu ponto, vou me valer da tabela a seguir:

<b>Período</b>	2005	2006
<b>Fato contábil</b>	Constituição da provisão	Reversão da provisão
<b>Procedimento adotado pela Recorrente</b>	Aproveitamento da contrapartida indedutível	Oferecimento à tributação de receita não tributável (referente a reversão de provisão indedutível)
<b>Fato de interesse tributário</b>	Pagamento a menor de CSLL em 2005	Pagamento a maior de CSLL em 2006
<b>Efeito jurídico</b>	Para o Fisco direito ao lançamento	Para a Contribuinte direito a restituição
<b>Instrumento adequado</b>	Auto de Infração	PER/DComp

Conforme acredito que tenha ficado claro na tabela acima, ainda que os eventos tenham mesmo se desenrolado da forma como a Recorrente alega (e se esforça com

bastante competência para comprovar), o fato de ter sido oferecida receita não tributável em 2006 em nada altera a realidade de 2005, ano em que houve pagamento a menor de tributo pelo aproveitamento de provisão indedutível. São fatos contábeis e tributários autônomos, embora relacionados, cada qual realizado a seu tempo, produzindo efeitos jurídicos, da mesma forma, autônomos.

Aqui também é importante esclarecer que não se trata de antecipação de despesa, e nem de postergação de receita. Em 2005, houve o aproveitamento indevido da contrapartida de uma provisão, que pertencia ao próprio ano de 2005; e, em 2006, de acordo com a Recorrente, houve o oferecimento indevido de uma receita não tributável que pertencia ao próprio ano de 2006. Dessa forma, foi respeitado o regime de competência, e não há que se cogitar a hipótese de postergação de tributo. No caso, houve falta de pagamento de CSLL em 2005, justificando o lançamento sob análise; e, em se confirmando as explicações da Recorrente, teria havido pagamento a maior de CSLL em 2006. São, portanto, eventos autônomos.

Da mesma forma, entendo que a liquidação dos débitos de CPMF por meio do parcelamento da MP n.º 470, de 2009, em nada prejudica o fato de que, em 2005, houve pagamento a menor de CSLL pelo aproveitamento de provisão indedutível. Em outras palavras, o pagamento da CPMF em 2009 não tornou dedutível a provisão indevidamente aproveitada em 2005.

E se, de fato, à época do seu reconhecimento, a respectiva despesa de CPMF não foi aproveitada pela Recorrente para fins de dedução da base de cálculo da CSLL, essa é uma questão que repercutiu sobre o valor da CSLL devida no período de apuração em que a despesa foi efetivamente incorrida, que certamente não é o ano de 2005, objeto do lançamento, quando a Contribuinte registrou contabilmente uma provisão, e não a despesa incorrida, conforme amplamente debatido neste Voto.

Ante o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Murillo Lo Visco

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias - Redator “Ad Hoc” designado

## Voto Vencedor

Paulo Mateus Ciccone - Redator Designado

O Colegiado, pela maioria de votos de seus membros, divergiu do entendimento do I. Relator original, ex- Conselheiro Murillo Lo Visco quando declinou seu voto para negar provimento ao recurso voluntário da recorrente, mantendo os lançamentos de CSLL no valor tributável de R\$ 21.721.253,77, gerando auto de infração de R\$ 4.471.081,13<sup>1</sup>, com a seguinte identificação de infração:

001 - ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO ANTES DA CSLL			
PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS			
Valor apurado conforme Termo de Verificação Fiscal em Anexo, o qual é parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração.			
Fato Gerador			
Ocorrência	Val. Tributável ou Contribuição		Multa(%)
31/12/2005			
12/2005	R\$ 21.721.253,77		75,00
ENQUADRAMENTO LEGAL			
Art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88;			
Art. 13, I da Lei nº 9.249/95.;			
Art. 28 da Lei nº 9.430/96;			
Art. 37 da Lei nº 10.637/02.			

No pensar do relator original, conforme excertos de seu voto (aqui reproduzido sob a relatoria “ad hoc” do Conselheiro Evandro Correa Dias):

“(…) em dezembro de 2005, a Contribuinte registrou em sua contabilidade, a débito de conta de resultado, CPMF que estava com exigibilidade suspensa em razão de medida judicial, no valor de R\$ 21.721.253,77.

(…)

Demonstrativo do Crédito Tributário em R\$		
	Cod.Receita DAREF	Valor
CONTRIBUIÇÃO	2973	1.954.912,83
		Valor
JUROS DE MORA (calculados até 30/11/2010)		1.049.983,68
		Valor
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		1.466.184,62
		Total
1 VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO		4.471.081,13

*A grande questão é a definição da natureza do registro contábil efetuado pela Contribuinte em dezembro de 2005, a débito de conta de resultado, referente a CPMF que estava com exigibilidade suspensa em razão de medida judicial, no valor de R\$ 21.721.253,77. É uma provisão, ou não?*

(...)

*Portanto, de acordo com a melhor doutrina contábil do País, tributos discutidos judicialmente constituem caso típico para o registro de provisão. Ademais, como se verá adiante, a Recorrente informa que efetuou a reversão no ano seguinte, em 2006, o que seria impensável caso se tratasse mesmo de despesa incorrida. Portanto, o procedimento adotado pela própria Contribuinte teve todas as feições típicas da constituição de uma provisão.*

*(...) Restando esclarecido que o registro contábil efetuado pela Recorrente tem natureza de provisão, há que se concluir que o valor a ele correspondente era mesmo indedutível na apuração da base de cálculo da CSLL devida no ano de 2005, à luz do inciso I do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, exatamente conforme concluiu a Autoridade Fiscal". (os destaques são meus)*

Nesse contexto, embora fortemente embasado como todos os votos do ex-Conselheiro Murillo, com a devida vênia, faço leitura diferente do tema aqui abordado.

Recapitulando, trata-se de lançamento de CSLL por não adição de valor relativo a despesas com CPMF ocorridas em 2005 e objeto de demanda judicial movida pela contribuinte à época, questionando sua constitucionalidade.

Nas suas argumentações a respeito, o Fisco pontuou (TVF – fls. 532/540):

#### IV. DAS INFRAÇÕES APURADAS

##### 4.1. **CSLL - Provisões não dedutíveis - Falta de adição de tributos e contribuições com exigibilidade suspensa**

De acordo com o art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, para efeitos de apuração da base de cálculo da CSLL, em regra, são vedadas todas as deduções referentes a quaisquer provisões, abrindo-se exceção apenas para aquelas elencadas no caput do referido artigo, dentre as quais não se enquadra a relativa a tributos com exigibilidade suspensa.

Portanto, inequivocamente, o lançamento sustentou-se no artigo 13, I, da Lei nº 9.249/1995, base legal artigos 335/338<sup>2</sup>, do RIR/1999, ou seja, a exigência contemplou o valor

<sup>2</sup> Art. 335. Na determinação do lucro real somente serão dedutíveis as provisões expressamente autorizadas neste Decreto ([Decreto-Lei nº 1.730, de 17 de outubro de 1979, art. 3º](#), e [Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I](#)).

**Provisões Técnicas Compulsórias**

não adicionado pela recorrente à base de cálculo da CSLL em 2005 relativamente às despesas de CPMF em razão de se estar diante (nas palavras do Fisco) de “Provisões não Dedutíveis”, posição essa ratificada e chancelada pelo voto vencido.

De seu turno, a recorrente – depois de expressamente concordar que não fez a referida adição – insiste que no ano seguinte reverteu os valores e não os excluiu da apuração da contribuição no 2º trimestre/2006, o que levaria a ter ocorrido pagamento, ainda que parcial, do tributo em período subsequente, estando-se diante de mera postergação (artigo 273, do RIR/1999) impondo a devida imputação e verificação do saldo remanescente.

Para solução do impasse, imprescindível ver o balizamento da legislação e das normas contábeis que tratam das matérias “**Provisões**” e “**Despesas**”.

Como sabido, “**Provisões**”, em termos contábeis, são nomenclaturas (contas) que registram montantes ainda não definitivos, ou seja, “estimados”, sempre de modo a permitir aos que acessarem as Demonstrações Financeiras (acionistas, fornecedores, instituições financeiras, Fisco, etc) a fotografia mais próxima possível da realidade, ainda que em alguns casos os valores não sejam os finais.

---

Art. 336. São dedutíveis 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 ([Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I](#)).

#### **Remuneração de Férias**

Art. 337. O contribuinte poderá deduzir, como custo ou despesa operacional, em cada período de apuração, importância destinada a constituir provisão para pagamento de remuneração correspondente a férias de seus empregados ([Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 4º](#), e [Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I](#)).

§ 1º O limite do saldo da provisão será determinado com base na remuneração mensal do empregado e no número de dias de férias a que já tiver direito na época do encerramento do período de apuração ([Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 4º, § 1º](#)).

§ 2º As importâncias pagas serão debitadas à provisão, até o limite do valor provisionado ([Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 4º, § 2º](#)).

§ 3º A provisão a que se refere este artigo contempla a inclusão dos gastos incorridos com a remuneração de férias proporcionais e dos encargos sociais, cujo ônus cabe à empresa.

#### **Décimo Terceiro Salário**

Art. 338. O contribuinte poderá deduzir, como custo ou despesa operacional, em cada período de apuração, importância destinada a constituir provisão para pagamento de remuneração correspondente ao 13º salário de seus empregados ([Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I](#)).

Parágrafo único. O valor a ser provisionado corresponderá ao valor resultante da multiplicação de um doze avos da remuneração, acrescido dos encargos sociais cujo ônus cabe à empresa, pelo número de meses relativos ao período de apuração.

É dizer, não têm características de “definitividade”, antes são projeções e estimativas de importâncias que já tiveram sua presença detectada dentre os fatos econômicos e jurídicos da sociedade e que precisam ser mensurados e registrados contabilmente, por força de todos os princípios que norteiam a ciência contábil.

Nesse contexto, são procedimentos que as pessoas jurídicas adotam para registrar valores ainda não definitivos, mediante crédito em conta do Passivo (Circulante ou Não Circulante, a depender do prazo de vencimento da obrigação) designada genericamente como “Provisões”, nos seus mais diversos subtítulos: “Provisões para Perdas de Estoque”, “Provisões para Inadimplências”, “Provisões para Ajustes ao Valor de Mercado”, todas elas aceitas tecnicamente e que são altamente interessantes para fins gerenciais e de mostrar a verdadeira situação patrimonial da entidade.

Na lição acadêmica e altamente respeitada de Sérgio Iudícibus, José Carlos Marion e Elias Pereira, *in* “Dicionário de Termos de Contabilidade” – Atlas/SP, tem-se:

**PROVISÕES.** (1) Estimativas que reduzem o Ativo ou aumentam o Passivo. Em outras palavras, representam perdas do Ativo ou obrigações. Embora as provisões tenham conotação negativa, são fundamentais para se cumprir rigidamente o Regime de Competência. Dividem-se em: Provisão como conta redutora do ativo e Provisão como aumento de obrigações ou Provisão como exigível. (2) Obrigações da empresa, normalmente encargos e riscos já conhecidos, sendo seus valores calculáveis, mesmo que por estimativas. Isso porque no exigível devem estar contabilizadas todas as obrigações, encargos e riscos, conhecidos e calculáveis.

E para contas de cunho tributário:

**PROVISÃO PARA RISCOS FISCAIS E OUTROS PASSIVOS CONTINGENTES.** Conta do Passivo Circulante que registra contingências que são situações de risco já existentes e que envolvem um grau de incerteza quanto à efetiva ocorrência e que, em função de um evento futuro, poderá resultar em ganho ou perda para a empresa.

Então, comumente as pessoas jurídicas lançam mão das contas de “Provisões” para registrar eventos já conhecidos, cujos valores ainda não são totalmente definidos. Nesse caso, tais montantes devem ser calculados por estimativas e os registros devem ser para atender aos princípios contábeis e levar informações a terceiros que com a entidade se relacionam.

Tratando de “Provisões”, Edmar Oliveira Andrade Filho<sup>3</sup> discorre que, “*a causa que determina o seu reconhecimento é a existência de uma **obrigação ainda ilíquida**, isto é, para a qual não existem bases fáticas e jurídicas sólidas para determinar a provável saída de recursos para liquidá-*

---

<sup>3</sup> Imposto de Renda das Empresas – 10ª Edição – Atlas – SP – pg. 353

la. (...) Assim, uma **provisão tem caráter estimativo nos casos em que a materialização da obrigação é incerta**".

Egberto Lacerda Teixeira e José Alexandre Tavares Guerreiro<sup>4</sup> lecionam a respeito: "**são valores registrados para fazer face a situações pendentes, que, no encerramento do balanço não se acham definitivamente resolvidas**".

Para Fran Martins<sup>5</sup>:

**"As provisões são valores que se destacam do patrimônio da companhia como registro de obrigações que ainda não existem, nem mesmo de modo condicional, mas que provavelmente ou possivelmente, virão a nascer. Constituem o registro de um risco e não de obrigação existente"**.

Ainda Edmar de Oliveira Andrade Filho, op. citado, fls. 355, "**o conceito de provisão tem afinidade com a ideia de previsão, e, deste modo, os registros contábeis fazem referência a fatos cuja ocorrência ainda está por acontecer**".

Na visão de Hiromi Higuchi<sup>6</sup>, "**há uma confusão generalizada em utilizar o título de Provisão no lugar de Contas a Pagar para registro de exigibilidades de despesas incorridas. Provisão é título apropriado para registrar uma provável despesa futura que poderá concretizar ou não. É o caso de provisão para perdas na realização de investimentos ou recebimento de créditos**".

De acordo com a normatização contábil do CFC (Resolução n.º 1066, de 21/12/2005, que aprovou a NBC T 19.7), subitem 19.7.2.1.3, "**Provisão é um passivo de prazo ou valor incerto. 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 Norma**".

Alberto Xavier, em artigo publicado na Revista de Direito Tributário – SP/RT n.º 50 – 1989 – pg. 62 escreveu que provisões registram "**uma probabilidade quantitativamente determinável de decréscimo patrimonial futuro**".

Viceconti e Silvério das Neves definem "Provisões" como sendo "**despesas com perdas de ativos ou com a constituição de obrigações que, embora já tenham seu fato gerador contábil ocorrido, não podem ser medidas com exatidão e têm, portanto, caráter estimativo**"<sup>7</sup>.

**Em suma, como bem resumido pelo CPC 25:**

---

<sup>4</sup> Das Sociedades Anônimas no Direito Brasileiro vol. 2 – Bushatsky – SP – 1979 – pg. 568.

<sup>5</sup> Comentários à Lei das Sociedades Anônimas – volume 2 – Forense – RJ – 1977 – pg. 682

<sup>6</sup> Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática - 2017

<sup>7</sup> Neves, Silvério das; Viceconti, Paulo E. V. – Imposto de Renda Pessoa Jurídica – Curso Prático – Ed. Frase – SP – 1999 – pg. 95

### **Provisão é um passivo de prazo ou de valor incertos**

Já “**Despesas**”, na mais pura acepção do termo contábil, são “*decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída ou redução de ativos ou incrementos em passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição de resultado ou de capital aos proprietários da entidade*”, consoante definição do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (instituído pela Resolução CFC n.º 1.055/2005), através do “Pronunciamento Técnico CPC 00 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis”.

Mesma conceituação teórica que se tem quando se leva em conta o seu surgimento **no curso das atividades ordinárias da entidade**. Neste caso, ainda segundo o Pronunciamento Técnico acima referido, item 78, estas despesas seriam as que “*surgem no curso das atividades ordinárias da entidade incluem, por exemplo, o custo das vendas, salários e depreciação. Geralmente, tomam a forma de um desembolso ou redução de ativos como caixa e equivalentes de caixa, estoques e ativo imobilizado*”.

Em outra ponta, a Resolução n.º 1.374, de 08/12/2011, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em seu item 4.25, letra “b”, define: “*despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da saída de recursos ou da redução de ativos ou **assunção de passivos**, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com distribuições aos detentores dos instrumentos patrimoniais*”.

Para o IBRACON (“Princípios Contábeis – Atlas – SP – 1994 - pg. 113) despesas representam “[...] *decréscimos nos ativos ou acréscimos nos passivos reconhecidos e medidos em conformidade com os princípios contábeis geralmente aceitos, resultantes dos diversos tipos de atividades e que possam alterar o patrimônio líquido*”.

Na doutrina, Hendriksen e Breda dizem que despesa é “*o uso ou consumo de mercadorias ou serviços no processo de obter receitas. Elas são as expirações dos fatores de serviços relacionados diretamente ou indiretamente na produção e vendas de produtos das empresas*”<sup>8</sup>.

Confirmando esta concepção, Kam (1986) sustenta que “*despesas são reduções no valor dos ativos ou aumento no valor das exigibilidades, devido à utilização de bens e serviços das operações principais ou centrais da entidade*”.<sup>9</sup>

Já o professor Sérgio de Iudícibus, com a cátedra que lhe é peculiar afirma que a despesa “*representa a utilização ou o consumo de bens e serviços no processo de produzir receitas podendo referir-se a gastos efetuados no passado, no presente ou que serão realizados no futuro*”.<sup>10</sup>

Por seu turno, Edmar Oliveira Andrade Filho (op. citado – pg. 120) defende que “*numa primeira acepção, a palavra despesa é utilizada como sinônimo de gasto (...). Todavia, a idéia de que uma despesa está sempre associada a um gasto cujo motivo determinante é a obtenção de um benefício é apenas parcialmente correta, POSTO QUE TAMBÉM OS DISPÊNDIOS QUE NÃO TRAZEM BENEFÍCIO ALGUM PARA A ENTIDADE TAMBÉM SÃO QUALIFICADOS COMO DESPESAS, como é o caso, por exemplo, da multa de trânsito (...). A multa, no caso, trouxe um*

<sup>8</sup> HENDRIKSEN, Eldon S., BREDA, Michael F. Van. Teoria da Contabilidade. Tradução de Antônio Zoratto Sanvicente.- 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

<sup>9</sup> KAM, Vernon. Accounting theory. New York, John Wiley & Sons, 1986

<sup>10</sup> IUDÍCIBUS, Sergio de. Teoria da Contabilidade. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

*malefício porque a empregadora teve de despender recursos sem contrapartida alguma e, portanto, teve de suportar uma perda de ativos sem receber algo em troca”. (destaquei)*

E aqui se pode permitir usar o mesmo raciocínio desenvolvido pelo autor acima citado: **arcar com tributo, embora exigência legal, é uma perda de ativo sem receber nada em troca (ao menos diretamente)!**

A partir desses conceitos, já se pode partir para o caso concreto e **comparar Provisões (X) Despesas**, respondendo à pergunta feita pelo I. Relator original em seu voto, na forma abaixo expressa:

*“A grande questão é a definição da natureza do registro contábil efetuado pela Contribuinte em dezembro de 2005, a débito de conta de resultado, referente a CPMF que estava com exigibilidade suspensa em razão de medida judicial, no valor de R\$ 21.721.253,77”.*

**“É uma provisão, ou não?”**

Tenho para mim que a resposta é incisiva e única: o valor de R\$ 21.721.253,77, referente à CPMF que a recorrente suportou em 2005 e objeto de demanda no Judiciário para discutir sua constitucionalidade, **não é provisão**, mas, ao contrário, **é uma evidente despesa tributária**, por ser ônus com o qual arcou a pessoa jurídica, com montante definido, devidamente escriturado, retirado de sua contabilidade, tendo como base os lançamentos efetuados pelas instituições financeiras nas contas bancárias da contribuinte a cada movimentação a “débito” e que fluem para os óbvios *“decrêscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da saída de recursos ou da redução de ativos ou assunção de passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido”*, de que tratam os conceitos de despesas presentes na normatização contábil.

Em singelas palavras, **uma despesa na mais completa acepção do termo**, acrescentando-se a tudo isso, o fato de ser uma despesa OBRIGATÓRIA por lei, independentemente do que poderia vir a ocorrer com ela (Lei) no futuro, até porque, por óbvio, quando uma norma é publicada, passa a integrar o ordenamento jurídico e a submissão a ela é imperativa, mesmo que esteja sendo discutida sua validade (legal ou constitucional).

Então, no caso concreto, indiscutível se estar diante de “despesa” que tem como contrapartida um passivo **com prazo e valor certo** e não de “provisão” que exige valores estimados e obrigação pendente de confirmação.

Nesse tom, como bem disserta a mais abalizada doutrina, José Luiz Bulhões Pedreira, por exemplo, *“cabe ressaltar que o registro contábil da despesa já realizada (...) não se confunde com a provisão. Na despesa (...) a obrigação de pagamento já nasceu de modo incondicional e em quantia determinada ou quantificável com aproximação razoável. Na provisão há registro contábil*

de reserva de recursos *para atender a obrigação que ainda não existe, mas cuja existência futura é possível ou provável*". (in "Imposto de Renda – Justec – RJ – pg. 6.34).

Hiroimi Higuchi, citado anteriormente, aponta que "*a diferença entre mera provisão e despesa incorrida é que na primeira a despesa pode concretizar ou não, dependendo do evento futuro. A despesa incorrida é definitiva*" (pg. 579).

Mais, "*há muita confusão entre provisão e despesa incorrida tanto das empresas como do fisco. A empresa deve utilizar a nomenclatura de provisão para registrar a contrapartida de despesa incerta como ocorre na provisão para perda no recebimento de créditos. A perda poderá ocorrer ou não. Nesta hipótese, o valor da provisão é indedutível na determinação do lucro real e por esse motivo o valor terá que ser adicionado na apuração da base de cálculo da CSLL*". (pg. 813).

A propósito, reforçando meu pensamento, lanço mão das palavras proferidas pelo ex-Conselheiro do CARF, Marcos Shiguelo Takata, no Ac. 1401-00.058, naquilo que tem relação com os fatos e matéria aqui tratados:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Tenho para mim ser muito claro que o fato de se ingressar com ação judicial contra certa lei tributária ou contra a legalidade de uma obrigação tributária, mesmo que esta se encontra com sua exigibilidade suspensa,

não transforma o passivo representativo de obrigação líquida e certa (contas a pagar), em obrigação incerta ou certa mas ilíquida (provisão).

É certo, portanto, que a obrigação tributária com exigibilidade suspensa, por ex., por liminar ou tutela antecipada, *não representa contabilmente uma provisão*, mas um contas a pagar. É ainda obrigação certa e líquida: para falar “didaticamente”, o passivo registrado passa a representar uma obrigação incerta, somente com o trânsito em julgado favorável ao contribuinte. Disse “didaticamente”, pois, por óbvio que aí e nesse momento o passivo deixa de representar obrigação: não há mais esse passivo, que então será revertido; não há obrigação a ficar registrada a partir de então.

Uma vez traduzido juridicamente o caráter de provisão, e acentuada a presunção de legitimidade e de constitucionalidade do ato legal (a lei, cuja incidência irradia, *ipso facto*, o nascimento da obrigação tributária), torna-se fácil ver o acerto do que dispõe o item 4 do Anexo II do Pronunciamento IBRACON NPC n.º 22, aprovado pela Deliberação CVM 489/05.

O item 4 do Anexo II do Pronunciamento IBRACON NPC n.º 22, ao versar sobre o passivo de tributos, deixa claro que a obrigação tributária é uma obrigação legal e que deve figurar como tal até o desfecho final da causa. O fato de a ação intentada pelo contribuinte ser julgada procedente em determinada instância não permite que a obrigação legal deixe de ser registrada como tal”.

Pertine pinçar alguns excetos deste voto pela confluência do pensamento do autor com o deste Relator:

Qual é o caráter da provisão? Em matéria de passivo - e é do que se cuida no caso vertente - **o que caracteriza uma provisão é a incerteza ou a iliquidez da obrigação**. Ou seja, a *tradução jurídica* do caráter de uma **provisão passiva é que esta representa uma obrigação incerta, ou mesmo uma obrigação certa mas ilíquida, ao passo que uma obrigação certa e líquida representa um contas a pagar**. Juridicamente, essas são as notas distintivas de uma provisão do passivo.

Esse atributo da lei, presunção de constitucionalidade e de legitimidade, é do que desfruta a obrigação *ex lege* tributária. **Aqui, a obrigação é certa e líquida. Ainda que o contribuinte ingresse com ação judicial, enquanto não se der o trânsito em julgado favoravelmente ao contribuinte, a obrigação não se torna “incerta nem ilíquida”**. Uma vez (...) acentuada a presunção de legitimidade e de constitucionalidade do ato legal (...) torna-se fácil ver o acerto do que dispõe o item 4 do Anexo II do Pronunciamento IBRACON NPC n.º 22, aprovado pela Deliberação CVM 489/05: **“a obrigação tributária é uma obrigação legal e que deve figurar como tal até o desfecho final da causa”**.

Para finalizar, a síntese de toda esta diferença conceitual pode ser vista no vetusto Parecer Normativo CST n.º 110, de 16/02/1971, antigo, mas mais atual que nunca:

3. Assim, **determinada despesa** originada de uma obrigação contratual ou de contraprestação de um serviço, **porém perfeitamente identificada, gera um passivo exigível enquanto não for paga e, logicamente, dedutível do lucro tributável.**

4. **Outra coisa será estimar-se um gasto, sem identificação e pretender-se onerar a conta de resultado sem mesmo conhecer sua quantificação definitiva, mediante a constituição de uma "reserva", ainda que sob a denominação de "provisão".**

Então, voltando ao início, parece-me inequívoco que o valor de R\$ 21.721.253,77, referente à CPMF que a recorrente suportou em 2005 e objeto de demanda no Judiciário para discutir sua constitucionalidade **é uma evidente despesa tributária**, mesmo que erroneamente nominada de provisão, posto não ter nenhuma das características e requisitos para assumir esta nomenclatura.

### **REFLEXOS NA ÁREA FISCAL**

Face ao que foi exposto, não fosse o evento do qual abaixo se tratará, o valor citado, **despesa na mais clássica das definições**, seria totalmente dedutível para fins fiscais no ano de sua ocorrência, 2005, pelo regime de competência.

Todavia, **embora despesa efetiva**, estampa-se a indedutibilidade de tal montante em razão da demanda judicial em andamento proposta pela recorrente, o que leva os fatos ao alcance dos efeitos irradiados pelo artigo 344, § 1º, do RIR/1999, vigente à época:

*Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 41).*

*§ 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 n.º 5.172, de 1966, haja ou não depósito judicial (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 41, § 1º)*

De qualquer modo, **nesse primeiro estágio**, o resultado final seria o mesmo, ou seja, tanto para a Fiscalização e para o Relator original quanto para este Redator, o valor citado, em 2005, **deveria ser mesmo adicionado à base de cálculo da CSLL** (o que a contribuinte não fez), exigindo que o Fisco – corretamente – perpetrasse o correspondente lançamento, como foi feito.

Todavia, a congruência de pensamentos termina aí, isso porque, diferentemente do voto vencido, entendo que o montante de R\$ 21.721.253,77, **não poderia ser dedutível naquele período em razão da discussão judicial em trâmite** (artigo 344, § 1º acima reproduzido) **e não porque seria uma "Provisão"** que não consta do rol taxativo das que são aceitas como "Dedutíveis", na forma dos artigos 335/338, do RIR/1999.

Exprima-se, contrariamente ao entendimento do voto vencido, não vejo que os R\$ 21.721.253,77, relativamente à CPMF assumida pela recorrente em 2005 se trate de uma “Provisão Indedutível” como enquadrado pelo Fisco (artigos 335/338, do RIR/1999). **Ao contrário, trata-se de claríssima “despesa” na mais pura acepção do termo e, por isso, a princípio, dedutível das bases imponíveis do IRPJ e da CSLL e só sendo sua adição à base de cálculo da CSLL obrigatória em razão do tributo estar sob discussão judicial (artigo 344, § 1º, do mesmo diploma procedimental).**

Na jurisprudência, conforme decidido no Acórdão n.º 1401-00.058:

**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.*

Veja-se a diferença sutil, mas relevante, entre ambas as situações, pelas consequência futuras (reversão do valor no ano seguinte sua não exclusão da base imponible) conforme didático quadro adaptado da obra de Roberto Salles Lopes “*Conceito de Renda para Fins Tributários e IFRS*” – Editora Lumen Juris – RJ – 2017 – pgs. 153/154”:

<p>a) as provisões registradas na contabilidade, exceto por provisão de férias e 13º salário e provisões técnicas de companhias de seguros, capitalização e previdência privada (art. 13, I, da Lei nº 9.249/95). Afora as exceções mencionadas, todas as demais provisões, embora afetem normalmente o resultado contábil, só podem ser consideradas como aptas a produzir os mesmos efeitos no resultado tributário quando a perda possível ou provável à qual fazem face se torna uma perda certa. <b>Dessa forma, no momento de seu registro na contabilidade, é necessário que o contribuinte efetue, na apuração do IRPJ [da CSLL], uma adição temporária que anule seus efeitos; posteriormente, quando se elimina a incerteza sobre a perda, e aquilo que era até</b></p>	<p>b) os tributos objeto de causas de suspensão de exigibilidade, por força dos incisos II a IV do artigo 151 do CTN. Nesses casos, os valores de despesa com tributos registrados pelo contribuinte, enquanto durarem as causas de suspensão de exigibilidade mencionada, não poderão ser deduzidos (art. 41, § 1º, da Lei nº 8.981/95) e, para este fim, o contribuinte fica obrigado a realizar uma adição temporária. <b>Posteriormente, quando cessar a causa de</b></p>
---	---

<b>então uma possibilidade se torna uma certeza, o contribuinte fica autorizado a realizar uma exclusão equivalente à adição anteriormente feita. É neste momento, portanto, que ocorrem os efeitos no campo tributário.</b>	<b>suspensão de exigibilidade, o contribuinte poderá realizar uma exclusão para reverter os efeitos da adição temporária anterior.</b>
--	--

Em clara posição, o valor de R\$ 21.721.253,77, mesmo que equivocadamente nominado pela recorrente em 2005 como “Provisão” é, na verdade, uma EFETIVA DESPESA, devidamente definida, com fundamentação jurídica da sua existência (tributo), inteiramente mensurável até os últimos centavos e cujo ônus foi imposto à contribuinte e que, por discordar, foi à Justiça pugnar pela sua inconstitucionalidade.

Em dizer diferente, uma contribuição instituída por lei, lançada e cobrada pelo Sujeito Ativo constitucionalmente autorizado a fazê-lo e que tem fato gerador, matéria tributável; quantificação, alíquota e base de cálculo plenamente definidas. E que não é sanção por ato ilícito.

Portanto, uma despesa na mais completa acepção do termo, acrescentando-se a tudo isso, o fato de ser uma despesa OBRIGATÓRIA por lei (tributo), independentemente do que poderia vir a ocorrer com tal obrigação no futuro.

**Embora por vias transversas** (foi necessário um lançamento de ofício para adicionar tal valor à base imponible da CSLL em 2005), foi esse o caminho que a recorrente assumiu, levando ao pedido de aplicação da postergação (artigo 273, do RIR/1999).

Para o voto vencido, foi pago um valor a menor em 2005 e depois, com a reversão em 2006, caberia à contribuinte buscar repetir-se de eventual indébito via PER/DCOMP (como já visto antes), não havendo o que se falar em qualquer postergação, posto que, “*a reversão ocorrida em 2006 são fatos contábeis e tributários autônomos, cada qual realizado a seu tempo e que, embora relacionados entre si, produzem efeitos jurídicos igualmente independentes*”.

Abstraindo o fato de que esta providência se revelaria impossível, em face da prescrição do direito, discordo desta posição por entender que a postergação é imperativa na situação fática aqui presente, ou seja, uma despesa que era indedutível no momento “1”, pela restrição do § 1º, do artigo 344, do RIR/1999 e depois se tornou dedutível no momento “2” quando revertido seu valor. Como a recorrente não se utilizou desta faculdade de excluir da base imponible da CSLL referida reversão, estampada está a inobservância do regime de competência, atraindo a aplicação da postergação de tributo, conforme artigo 273, do RIR/1999:

*Art. 273. A inexistência quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização*

*monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 6.º, § 5.º):*

*I - a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou*

*II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.*

*§ 1.º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexactidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2.º do art. 247 (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 6.º, § 6.º).*

*§ 2.º O disposto no parágrafo anterior e no § 2.º do art. 247 não exclui a cobrança de atualização monetária, quando for o caso, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexactidão quanto ao período de competência (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 6.º, § 7.º, e Decreto-Lei n.º 1.967, de 23 de novembro de 1982, art. 16).*

Então, mais não fosse pelos outros tantos motivos aqui já elencados, a leitura do sempre atual Parecer Normativo Cosit n.º 02, de 28/08/1996 leva ao mesmo raciocínio aqui desenvolvido, ou seja, aplicação da postergação, valendo ver excertos do referido texto interpretativo emanado pela RFB:

“Dúvidas ainda remanescem quanto aos procedimentos para a correta determinação do montante de imposto de renda devido nos casos de inobservância do regime de competência na escrituração de receitas, rendimentos, custos ou deduções, ou do reconhecimento de lucro, nos casos de pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro real.

2. O assunto foi objeto de manifestação por parte da Secretaria da Receita Federal, por intermédio do Parecer Normativo CST n.º 57, de 16 de outubro de 1979 (D.O.U. de 18/10/79). Todavia, a legislação tributária veio passando por uma série de modificações, desde aquela época, e o entendimento exarado para o contexto então vigente não ficou devidamente completo e, de longo tempo, tanto os contribuintes quanto o próprio fisco vêm demandando, desta Coordenação-Geral, um posicionamento em relação aos procedimentos que a administração tributária entende corretos para a perfeita determinação do imposto e acréscimos legais exigíveis nesses casos.

(...)

5. No que se refere à postergação do pagamento do imposto em virtude de inexactidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo, despesa, inclusive em contrapartida a conta de provisão, dedução ou do

reconhecimento de lucro, determinações de natureza semelhantes vigem desde 1977, com o Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro daquele ano, de onde se transcreve:

"Art. 6º.....

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

§ 5º A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou de reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

a) postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido;

b) redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 6º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência de aplicação do disposto no § 4º.

(...)

5.1 - O art. 6º, de onde foram transcritos estes parágrafos, trata, em seu todo, de definir o que é o lucro real e de estabelecer os critérios para a sua correta determinação, seja pelo contribuinte, seja pelo fisco, como, aliás, esta Coordenação-Geral já se manifestou por intermédio do referido Parecer Normativo CST nº 57/79.

5.2 - O § 4º, transcrito, é um comando endereçado tanto ao contribuinte quanto ao fisco. Portanto, qualquer desses agentes, quando deparar com uma inexatidão quanto ao período-base de reconhecimento de receita ou de apropriação de custo ou despesa deverá excluir a receita do lucro líquido correspondente ao período-base indevido e adicioná-la ao lucro líquido do período-base competente; em sentido contrário, deverá adicionar o custo ou a despesa ao lucro líquido do período-base indevido e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência.

5.3 - Chama-se a atenção para a letra da lei: o comando é para se ajustar o lucro líquido, que será o ponto de partida para a determinação do lucro real; não se trata, portanto, de simplesmente ajustar o lucro real, mas que este resulte ajustado quando considerados os efeitos das exclusões e adições procedidas no lucro líquido do exercício, na forma do subitem 5.2. Dessa forma, constatados quaisquer fatos que possam caracterizar postergação do pagamento do imposto ou da contribuição social, devem ser observados os seguintes procedimentos:

- a) tratando-se de receita, rendimento ou lucro postecipado: excluir o seu montante do lucro líquido do período-base em houver sido reconhecido e adicioná-lo ao lucro líquido do período-base de competência;
  - b) tratando-se de custo ou despesa antecipada: adicionar o seu montante ao lucro líquido do período-base em que houver ocorrido a dedução e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência;
  - c) apurar o lucro real correto, correspondente ao período-base do início do prazo de postergação e a respectiva diferença de imposto, inclusive adicional, e de contribuição social sobre o lucro líquido;
  - d) efetuar a correção monetária dos valores acrescidos ao lucro líquido correspondente ao período-base do início do prazo de postergação, bem assim dos valores das diferenças do imposto e da contribuição social, considerando seus efeitos em cada balanço de encerramento de período-base subsequente, até o período-base de término da postergação;
  - e) deduzir, do lucro líquido de cada período-base subsequente, inclusive o de término da postergação, o valor correspondente à correção monetária dos valores mencionados na alínea anterior;
  - f) apurar o lucro real e a base de cálculo da contribuição social, corretos, correspondentes a cada período-base, inclusive o de término da postergação, considerando os efeitos de todos os ajustes procedidos, inclusive o da correção monetária, e a dedução da diferença da contribuição social sobre o lucro líquido;
  - g) apurar as diferenças entre os valores pagos e devidos, correspondentes ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro líquido.
6. O § 5º, transcrito no item 5, determina que a inexatidão de que se trata, somente constitui fundamento para o lançamento de imposto, diferença de imposto, inclusive adicional, correção monetária e multa se dela resultar postergação do pagamento de imposto para exercício posterior ao em que seria devido ou redução indevida do lucro real em qualquer período-base.
- 6.1 - Considera-se postergada a parcela de imposto ou de contribuição social relativa a determinado período-base, quando efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior.
- 6.2 - O fato de o contribuinte ter procedido espontaneamente, em período-base posterior, ao pagamento dos valores do imposto ou da contribuição social postergados deve ser considerado no momento do lançamento de ofício, o qual, em relação às parcelas do imposto e da contribuição social que houverem sido pagas, deve ser efetuado para exigir, exclusivamente, os acréscimos relativos a juros e multa, caso o contribuinte já não os tenha pago.
- 6.3 - A redução indevida do lucro líquido de um período-base, sem qualquer ajuste pelo pagamento espontâneo do imposto ou da contribuição social em período-base posterior, nada tem a ver com postergação, cabendo a exigência do imposto e da contribuição social correspondentes, com os devidos acréscimos legais. Qualquer ajuste daí decorrente, que venha ser efetuado posteriormente

pelos contribuintes não tem as características dos procedimentos espontâneos e, por conseguinte, não poderá ser pleiteado para produzir efeito no próprio lançamento”.

Entendo importante destacar **os seguintes pontos do PN:**

**5.2 - O § 4º, transcrito, é um comando endereçado tanto ao contribuinte quanto ao fisco<sup>11</sup>.** Portanto, **qualquer desses agentes, quando deparar com uma inexatidão quanto ao período-base** de reconhecimento de receita ou de apropriação de custo ou despesa deverá excluir a receita do lucro líquido correspondente ao período-base indevido e adicioná-la ao lucro líquido do período-base competente; em sentido contrário, deverá adicionar o custo ou a despesa ao lucro líquido do período-base indevido e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência.

----- X -----

**5.3 - Chama-se a atenção para a letra da lei: o comando é para se ajustar o lucro líquido, que será o ponto de partida para a determinação do lucro real; não se trata, portanto, de simplesmente ajustar o lucro real, mas que este resulte ajustado quando considerados os efeitos das exclusões e adições procedidas no lucro líquido do exercício, na forma do subitem 5.2. Dessa forma, constatados quaisquer fatos que possam caracterizar postergação do pagamento do imposto ou da contribuição social, devem ser observados os seguintes procedimentos:**

a) tratando-se de receita, rendimento ou lucro postecipado: excluir o seu montante do lucro líquido do período-base em houver sido reconhecido e adicioná-lo ao lucro líquido do período-base de competência;

**b) tratando-se de custo ou despesa antecipada: adicionar o seu montante ao lucro líquido do período-base em que houver ocorrido a dedução e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência;**

**Pois bem, é esse o fotograma dos autos, atraindo a orientação do Parecer Normativo 02/1996.**

a) Em 2005 havia uma despesa efetiva (artigos 299/300 do RIR/1999)<sup>12</sup> que foi assim contabilizada pela recorrente mas que seria indedutível pelo

<sup>11</sup> § 4º Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente

<sup>12</sup> Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 47](#)).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º](#)).

obstáculo imposto pelos artigos 335/338<sup>13</sup>, do mesmo diploma regulamentar, ou seja, **deveria** ter sido adicionada à base impositiva da CSLL;

---

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º](#)).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Art. 300. Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 2º](#)).

<sup>13</sup> Art. 335. Na determinação do lucro real somente serão dedutíveis as provisões expressamente autorizadas neste Decreto ([Decreto-Lei nº 1.730, de 17 de outubro de 1979, art. 3º](#), e [Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I](#)).

#### **Provisões Técnicas Compulsórias**

Art. 336. São dedutíveis 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 ([Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I](#)).

#### **Remuneração de Férias**

Art. 337. O contribuinte poderá deduzir, como custo ou despesa operacional, em cada período de apuração, importância destinada a constituir provisão para pagamento de remuneração correspondente a férias de seus empregados ([Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 4º](#), e [Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I](#)).

§ 1º O limite do saldo da provisão será determinado com base na remuneração mensal do empregado e no número de dias de férias a que já tiver direito na época do encerramento do período de apuração ([Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 4º, § 1º](#)).

§ 2º As importâncias pagas serão debitadas à provisão, até o limite do valor provisionado ([Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 4º, § 2º](#)).

§ 3º A provisão a que se refere este artigo contempla a inclusão dos gastos incorridos com a remuneração de férias proporcionais e dos encargos sociais, cujo ônus cabe à empresa.

#### **Décimo Terceiro Salário**

Art. 338. O contribuinte poderá deduzir, como custo ou despesa operacional, em cada período de apuração, importância destinada a constituir provisão para pagamento de remuneração correspondente ao 13º salário de seus empregados ([Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I](#)).

Parágrafo único. O valor a ser provisionado corresponderá ao valor resultante da multiplicação de um doze avos da remuneração, acrescido dos encargos sociais cujo ônus cabe à empresa, pelo número de meses relativos ao período de apuração.

- b) Em 2006, com a reversão feita pela recorrente, referido montante **poderia** ser excluído da base de apuração do tributo.

**A recorrente não fez nem uma coisa nem outra!**

De todo modo, em 2005, como dito antes, mesmo que por vias oblíquas a situação tributária se normalizou com o lançamento de ofício realizado pelo Fisco; em 2006, a recorrente, mesmo podendo, quando da reversão da provisão da CPMF, não excluiu tal montante da base de cálculo da CSLL.

Com isso, indubitavelmente, os preceitos que compõem o instituto da postergação e solidamente interpretados pelo PN n.º 02/96 restaram atendidos e devem ser aplicados ao caso aqui tratado.

Claro, implementado o procedimento, haverá – **evidentemente** -, em razão da imputação, uma diferença de valores (e não apenas da multa e juros, mas também do principal), cabendo ao órgão de origem a devida apuração quando da execução do acórdão.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Impendem algumas colocações finais.

A primeira delas, em relação ao voto vencido onde se observa a seguinte passagem:

*“Ainda que, no seu Termo de Verificação Fiscal, a Autoridade autuante tenha feito menção expressa art. 50 da IN SRF n.º 390, de 2004, essa não é a base legal do lançamento. Tal dispositivo não consta no Auto de Infração e, mesmo no TVF, a referência somente surgiu como uma decorrência de outra previsão legal que não o art. 41 da Lei n.º 8.981, de 1995.*

*Refiro-me ao inciso I do art. 13 da Lei n.º 9.249, de 1995, essa sim a base legal do lançamento, expressamente mencionada no Auto de Infração, e claramente utilizada como fundamento legal no TVF, conforme se verifica abaixo:*

**Termo de Verificação Fiscal**

**IV. DAS INFRAÇÕES APURADAS**

**4.1. CSLL - Provisões não dedutíveis - Falta de adição de tributos e contribuições com exigibilidade suspensa**

**De acordo com o art. 13 da Lei n.º 9.249, de 1995, para efeitos de apuração da base de cálculo da CSLL, em regra, são vedadas todas as deduções referentes a quaisquer provisões, abrindo-se exceção apenas para aquelas elencadas no caput do referido artigo, dentre as quais não se enquadra a relativa a tributos com exigibilidade suspensa.**

(...)

*Portanto, conforme resta claro, a base legal do lançamento ora combatido é o inciso I do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, de modo que qualquer discussão acerca da aplicação, ou não, do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995 (matriz do art. 344 do RIR/99), ao presente caso, é absolutamente irrelevante”.*

Evidentemente, por tudo o que se expôs exhaustivamente neste voto vencedor, o enquadramento legal que mais se amolda ao caso (e foi suscitado pela recorrente) é o artigo 41, § 1º, da Lei nº 8.981/1995, matriz do artigo 344, § 1º, do RIR/1999, e não o artigo 13, I, da Lei nº 9.249/1995.

Todavia, no meu ver, o fato de ter sido utilizada pelo Fisco a tipificação legal que não seria a mais aplicável aos fatos, não inquina de nulidade os lançamentos por dois pontos principais: **i)** em momento algum a recorrente fez tal alegação (de nulidade), tendo pugnado pela sua aplicação tão somente para fins de encaminhamento dos seus argumentos para a linha do artigo 273, do RIR/1999, ou seja, postergação; **ii)** depois, como cediço neste Tribunal Administrativo Tributário Federal “***O erro na citação do enquadramento legal de determinada infração não causa nulidade do auto de infração quando através da descrição dos fatos é possível a pessoa jurídica compreender os fatos imputados e exercer seu direito de defesa***” (Ac. 3201-003.140), situação mais que presente neste processo, quando a parte interessada teve pleno entendimento do que lhe foi imputado, tanto que todas as suas peças recursais, juntada de memoriais (diversos) e as sustentações orais (no mínimo quatro) demonstraram que a recorrente tinha plena convicção do que lhe impunha o Fisco.

Ademais, bom não olvidar ser assente no processo administrativo tributário que o sujeito passivo (contribuinte ou responsável solidário) defende-se dos fatos que lhe são imputados, e não necessariamente da capitulação legal da infração.

Se os fatos imputados estiverem devidamente narrados ou descritos nos autos de infração e no Termo de Verificação Fiscal (como aqui estão), de modo a permitir que o interessado deles se defenda plenamente, eventual capitulação legal equivocada, insuficiente ou deficiente, não tem o condão de inquirar o feito fiscal.

A propósito:

AUTO DE INFRAÇÃO – DISPOSIÇÃO LEGAL INFRINGIDA – O erro no enquadramento legal da infração cometida não acarreta a nulidade do auto de infração, quando comprovado, **pela judicosa descrição dos fatos nele contida e a alentada impugnação apresentada pelo contribuinte contra as imputações que lhe foram feitas, que incorreu preterição do direito de defesa** (Acórdão nº 103-13.567, DOU de 28/05/1995).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. ERRO OU DEFICÊNCIA NO ENQUADRAMENTO LEGAL. NÃO OCORRÊNCIA. Tendo em vista que a Fiscalização discriminou detidamente os fatos imputados, **permitindo à Recorrente exercitar, com plenitude e suficiência, sua defesa técnica e bem fundamentada**, verifica-se a total ausência de prejuízo ao contribuinte, bem como de pecha capaz de

inquinar de nulidade o feito (Acórdão n.º 1301-001.224 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - Sessão de 11 de junho de 2013).

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. AUTO DE INFRAÇÃO. ENQUADRAMENTO LEGAL. NÃO OCORRÊNCIA. **É válido o lançamento que descreve os fatos com clareza, dando a eles a correta qualificação jurídica, ainda que haja imprecisão ou erro no enquadramento legal**, salvo se desta irregularidade resultar prejuízo para o autuado (Acórdão n.º 1302-005.348 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária - Sessão de 14 de abril de 2021).

NULIDADE DO LANÇAMENTO. OMISSÃO OU ERRO DO ENQUADRAMENTO LEGAL. DESCRIÇÃO PRECISA DOS FATOS. INOCORRÊNCIA DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Tendo em vista que o lançamento fiscal encontra-se devidamente motivado, com descrição dos fatos precisa e detalhada, tanto que a matéria foi plenamente compreendida pela autuada, **eventual omissão ou erro no enquadramento legal não é suficiente para eivar de nulidade o Auto de Infração**, e muito menos caracterizar cerceamento do direito de defesa (Acórdão n.º 3302-009.011 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária – Sessão de 25 de agosto de 2020).

E recentemente, na Câmara Superior:

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. FALTA DE CAPITULAÇÃO LEGAL. NÃO OCORRÊNCIA. DESCRIÇÃO DOS FATOS PRECISA E INDICAÇÃO EXPRESSA DA BASE LEGAL QUE FUNDAMENTOU A EXIGÊNCIA. Somente ensejam a nulidade do auto de infração erros de capitulação legal que impliquem, em tese, cerceamento do direito de defesa do contribuinte. **A análise deve ser feita caso a caso. No caso, não se verificou qualquer omissão por parte da autoridade autuante**, que foi clara tanto ao indicar os fatos que deram origem ao lançamento (Acórdão n.º 9101-004.852 - Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - Relatora LIVIA DE CARLI GERMANO - sessão de julgamento 05.03.2020).

Na doutrina, Gilson Wessler Michels<sup>14</sup>, ao tratar das nulidades prescritas no artigo 59, do Decreto n.º 70.235/1972, aponta, em relação a erros na invocação da norma infringida e discrepâncias entre fundamentos e suas conclusões que, *“se o erro na indicação do enquadramento legal não representar mudança no critério jurídico do lançamento e a deficiência estiver suprida por farta e clara descrição dos fatos, permitindo ao contribuinte exercer seu direito de defesa, não há causa para a declaração de nulidade do lançamento assim efetuado”*<sup>15</sup>.

<sup>14</sup> O autor é auditor-fiscal da Receita Federal aposentado, ex Delegado da Delegacia da RFB de Julgamento em Florianópolis/SC e professor de Direito Tributário e de Processo Tributário em cursos de graduação e pós-graduação na Faculdade Cesusc, Universidade Federal de Santa Catarina

<sup>15</sup> PAF – Litigância Tributária no Contencioso Administrativo - 1ª reimpressão - 11/2018 – Cenofisco – SP – pg. 153)

Acresça-se ao cenário, o princípio da “busca da verdade material” que alimenta o processo administrativo-fiscal. Nesse caso, sem maiores delongas, a verdade material que salta aos olhos é justamente aquela para a qual se encaminhou o presente voto, ou seja, a estampa de se estar diante de uma clara postergação, levando ao encontro dos preceitos constantes do citado artigo 273, do Regulamento do Imposto de Renda então vigente e corretamente interpretados pela Receita Federal através do PN nº 02/1996.

Finalmente, apenas para ficar registrado, esclareço que os destaques feitos nas citações doutrinárias, legislativas e jurisprudenciais aqui reproduzidas, salvo quando houver expressa menção em sentido contrário, foram todos acrescidos por este Redator.

## **CONCLUSÃO**

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a ocorrência da postergação e determinar que a Unidade de origem providencie as imputações necessárias, nos termos do artigo 273, do RIR/1999.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone