



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

Processo nº 19740.000119/2007-21
Recurso nº 508.778 Voluntário
Acórdão nº 1802-00.593 – 2ª Turma Especial
Sessão de 03 de agosto de 2010
Matéria CSLL
Recorrente BANESTES SEGUROS S.A.
Recorrida 8ª Turma/DRJ - Rio de Janeiro/RJ.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2002

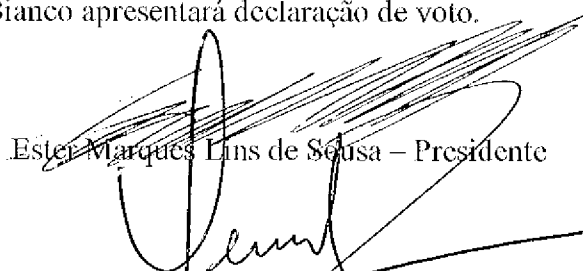
CSLL. APURAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO – COMO DESPESA - DE TRIBUTO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR DECISÃO JUDICIAL. DESPESA NÃO INCORRIDA. PROVISÃO INDEDUTÍVEL.

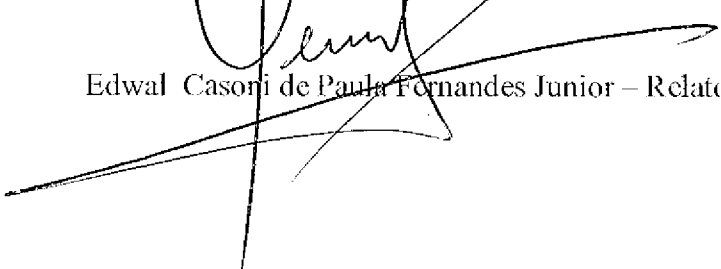
Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, é vedada a dedução de provisão atinente a exação fiscal objeto de demanda judicial e com exigibilidade suspensa, por se tratar de despesa não incorrida e incerta quanto à sua existência.

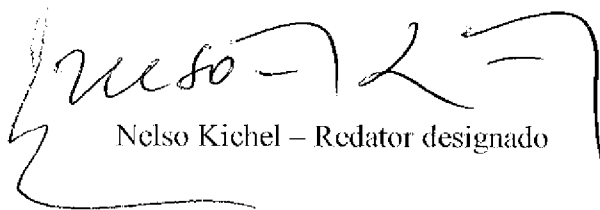
Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros: José de Oliveira Ferraz Corrêa e Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior. Designado o Conselheiro Nelso Kichel para elaborar o voto vencedor. O Conselheiro João Francisco Bianco apresentará declaração de voto.


Ester Marques Lins de Sousa – Presidente


Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior – Relator



Nelso Kichel – Redator designado

EDITADO EM: 24 FEV 2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, João Francisco Bianco, José de Oliveira Ferraz Corrêa, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior, Nelso Kichel e Alfredo Henrique Rebello Brandão.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte acima qualificada, contra decisão proferida pela 8ª Turma da DRJ do Rio de Janeiro/RJ.

Trata o presente processo de auto de infração (fls. 120 – 127), lavrado em desfavor da recorrente e por meio do qual se exige Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, CSLL.

Conforme a descrição dos fatos (fls. 122), e Termo de Verificação Fiscal (fls. 115 – 119), o lançamento decorreu da constatação de que a recorrente reduziu do Lucro Líquido, valores do PIS dos meses de janeiro a junho de 2002, e a despeito disso não os pagou, porquanto se achavam questionados judicialmente, por conseguinte, considerou-se indevidamente declarados como despesa operacional, conforme demonstrado à folha 117.

Devidamente cientificada (fl. 128), a recorrente apresentou Impugnação (fls. 132 – 137), alegando em síntese, que os valores do PIS não foram pagos em virtude de processo judicial e a despeito disso, não haveria base legal para o lançamento, visto que a Lei nº. 7.689/88, que rege a CSLL, não prevê esta adição, e as INs e atos declaratórios mencionados pela Fiscalização não teriam o condão de impor essa situação, sendo que as Leis 8.034, de 1990, e 8.981, de 1995, versariam sobre lucro real e não sobre a base de cálculo da CSLL, devendo ser aplicado o parágrafo 4º do artigo 8º, da Lei nº. 9.718/98.

A oitava Turma da DRJ do Rio de Janeiro/RJ, nos termos do acórdão e voto de folhas 159 a 162, julgou o lançamento procedente assentando para tanto que seria incontroverso nos autos que os valores do PIS declarados como despesa operacional, não foram pagos em virtude de ação judicial, sendo assim, no entender da ilustrada Turma Julgadora, a exigibilidade do PIS estava suspensa nos termos dos correlatos incisos do artigo 151, do Código Tributário Nacional.

Assentou-se ainda, que o artigo 41, da Lei nº. 8.981/95, determina que os tributos e contribuições sejam deduzidos, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência, ocorrendo que o § 1º daquele artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do artigo 151 do Código Tributário Nacional, havendo ou não depósito judicial.

No mais, a alegação da recorrente teria como fundamento o fato de a regra acima exposta referir-se expressamente à determinação do lucro real e desta forma, a vedação ali prevista não se aplicaria à apuração da base de cálculo da CSLL. Concluiu a decisão recorrida, todavia, que não poderia ser afastada a aplicabilidade com a interpretação isolada do artigo 41 da Lei nº. 8.981/95, porquanto essa lei veio dar coerência à dedutibilidade dos tributos contestados pela recorrente, ou seja, a recorrente alega que a sua cobrança é ilegal ou inconstitucional não podendo, ao mesmo tempo, dizer que se trata de despesas incorridas.

Não se tratando de despesas incorridas, considerou a decisão recorrida que a reserva de valores lançados na escrituração contábil representaria mera provisão. E a provisão não dedutível na determinação do lucro real teria que ser adicionada também na apuração da



base de cálculo da CSLL porque assim determina o artigo 2º, parágrafo 1º, letra “c”, item 3, da Lei nº. 7.689/88, alterado pelo artigo 2º da Lei nº 8.034/90, que afirma em termos categóricos que a base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

Por tais razões concluiu-se que os lançamentos contábeis efetuados com tributos cuja exigibilidade esteja suspensa caracterizam-se como provisões e assim devem ser adicionados na determinação da base de cálculo da CSLL.

Devidamente notificada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls.167 – 175), reiterando seus argumentos e pugnando por provimento.

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheiro Relator, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos genéricos de admissibilidade, motivo pelo qual, dele se conhece.

Depreende-se do relatório e das demais peças encartadas a esse processo administrativo, mormente com o que mencionou a decisão recorrida em suas linhas introdutórias, ser incontroverso que os valores do PIS declarados como despesa operacional, não foram pagos em virtude de ação judicial, significando dizer em termos claros, que os custos não foram suportados, porquanto se achavam com a exigibilidade suspensa nos termos do artigo 151, do CFN.

Desta forma, necessário verificar o que dispõe a legislação acerca dessa dedução efetivada pela recorrente, lembrando inicialmente o que entabula o artigo 13 da Lei nº. 9.249/95, *litteris*:

Artigo 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;

(...)

Meus os grafos

A Lei nº. 8.981, de 20 de janeiro de 1995, por seu turno, no artigo 41, dispõe da seguinte maneira:

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

1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5 172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.

(...)



Assim sendo, a questão colocada para esse Colegiado consiste em perquirir se os tributos com exigibilidade suspensa por força de medida judicial, configuram ou não provisão para efeito de aplicação do artigo 13, I, da Lei 9.249/95, porquanto se assim o forem, serão de fato indedutíveis, ao passo que essa não for a natureza jurídica deles, por certo não subsistirá a glosa levada a efeito.

Seguindo o mister a ser empreendido, consistente em saber se estamos diante ou não de "provisão", necessário deixar assentado, que há duas espécies de provisão, as "provisões para encargos" e as "provisões para riscos", sendo sabido que as primeiras estão relacionadas a "despesas", representando "contas a pagar", a segunda atrelada ao registro de perdas futuras e incertas, mas com alta probabilidade de ocorrerem.

É importante ressaltar que embora a terminologia aproxime contabilmente estes dois tipos de "provisão", na medida em que são designadas como espécie de um mesmo gênero, do ponto de vista jurídico estas figuras possuem natureza bastante diversa.

Assim o é, na medida em que de um lado há vínculo jurídico prévio, e que motiva a constituição da provisão de contas a pagar, do outro não há ainda nenhum fato jurídico ou relação jurídica, bastando para evidenciar a fundamental diferença aqui mencionada e precisamente por isso, não se considera que os dispositivos acima transcritos tratem de objetos com mesma natureza jurídica, podendo se traduzir a diferença preponderante na maior abrangência do artigo 13 da Lei nº. 9.249/95 em relação ao artigo 41 da Lei nº. 8.981/95.

Destarte, o artigo 41 da Lei 8.981/95, ao tratar do regime para o reconhecimento das despesas com tributos (competência ou caixa), traz consigo um pressuposto jurídico já constituído, que é a obrigação tributária, vale dizer, aliás, que essa obrigação se acha registrada nas contas de provisão para "IR a pagar", "CSLL a pagar", "COFINS a pagar", "INSS a pagar", por exemplos.

A própria conceituação e distinção do regime de reconhecimento de receitas ou despesas, passa por situações jurídicas previamente constituídas (direitos ou obrigações). Ou seja, a definição sobre o momento em que um determinado fato será reconhecido como receita ou como despesa, para fins de apuração de tributo, pressupõe que o conteúdo deste fato configure uma destas duas categorias.

Daí porque, as provisões tratadas no artigo 13, I, da Lei 9.249/95, designadas pela expressão "qualquer provisão", versam acerca da sua própria dedutibilidade, em função de sua natureza e conteúdo, e não ao momento em deverá ocorrer.

Tanto é assim, que o artigo 13 da Lei 9.249/95 não trata de regimes de competência ou caixa. Ele cuida apenas das possibilidades de dedução para efeito de apuração do IRPJ e da CSLL, e por esse dispositivo, as provisões indedutíveis (inciso I) serão sempre indedutíveis.

De outra banda, as tais provisões, podem até se tornar dedutíveis, quando ocorrida a perda. Mas nesse caso já se estaria tratando de uma efetiva despesa, que pode ser contabilizada em conta de "provisão para encargo", e não mais de uma "provisão para risco".

Pode-se afirmar, portanto, que a consumação da perda configura um novo fato jurídico, e este sim é que poderá representar uma dedução. Antes disso, porém, o "risco" representa apenas uma "probabilidade", ainda que seja uma grande probabilidade, não estando

constituída ainda a situação jurídica para a qual esse risco aponte (perda de ativo ou aumento de passivo — obrigações a pagar).

Com efeito, o fato jurídico confirmador da contingência ocorrerá somente em momento posterior, ressurgindo o que se noticiou acima, que o fato a ser perquirido redunde em saber se os tributos com exigibilidade suspensa configuram uma situação jurídica existente ou uma mera probabilidade de perda patrimonial futura.

Novamente, pretendendo desincumbir-se desse mister, deve-se afirmar, sem sombra de dúvidas, que 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.

Assim se dá, na medida em que, sabidamente, a ocorrência do fato gerador é que dá origem ao vínculo jurídico/obrigacional consistente na obrigação tributária, porquanto o Código Tributário Nacional assinala que o fato gerador é o elemento responsável pelo surgimento da obrigação tributária, que só perderá essa natureza jurídica (de obrigação), nos casos de demanda judicial, com o trânsito em julgado da decisão, consoante artigo 156, inciso X, do CTN.

Por tal razão, a obrigação "é", mas pode deixar de ser (por decisão judicial passada em julgado), enquanto que no caso das provisões para riscos a lógica é o contrário, visto que o risco ainda "não é" (perda, despesa, obrigação, etc.), mas pode vir a ser.

Portanto, tem razão a contribuinte quando afirma 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.

Diante disso, não resta dúvida que a obrigação tributária com exigibilidade suspensa, se trata de uma obrigação vencida o que, inclusive, muito reforça a sua existência, pelo que se deve ressaltar que caso subsista a obrigação, os juros incidirão desde a data prevista na lei como sendo o vencimento do tributo, abrangendo inclusive todo o período do processo judicial, e os juros só podem incidir assim, na medida em que se admita que a dívida existia desde àquele primeiro momento.

Por esses motivos, não se chega a outra conclusão, diversa daquela que não enxerga nos tributos com exigibilidade suspensa por medida judicial a natureza jurídica de provisões para riscos, ficando prejudicada a aplicação da norma prevista no artigo 13, I, da Lei 9.249/95.

Corolário óbvio, a indedutibilidade provisória de uma despesa (que está justificada por uma obrigação existente), só pode ser determinada por dispositivo legal, a exemplo do artigo 41 da Lei 8.981/95, ou seja, por dispositivo que contemple os clássicos regimes de reconhecimento de receitas e despesas — competência e caixa.

Ora, como visto acima, as matérias destes dois dispositivos são distintas entre si, e desta forma, considerando que o artigo 13 da Lei 9.249/95 não abrange o artigo 41 da Lei 8.981/95, necessário verificar, na linha do que entendeu a decisão, se o caso em exame se subsume a este outro dispositivo, que trata do Lucro Real.



Admitindo por argumentação, que um dispositivo estivesse abrangido pelo outro, esta análise não seria necessária, visto que a exclusão do maior também implicaria na exclusão do menor. Mas não é esse o caso.

A transcrição no início deste voto evidencia que o artigo 41 da Lei 8.981/95 emprega, como regra geral, o regime de competência para a dedução das despesas com obrigações tributárias, mas utiliza o regime de caixa no caso dos tributos com exigibilidade suspensa por mandado de segurança (dentre outros), diferindo a dedução para o momento em que ocorrer o efetivo pagamento destes tributos.

De outro lado, pelo que se depreende do caso concreto, tratamos unicamente da exclusão, dos tributos com a exigibilidade suspensa, do Lucro Líquido (base de cálculo da CSLL) e a contribuinte tem sustentado, segundo regra contida no artigo 41 da Lei 8.981/1995, que a vedação ali disposta abrangia apenas a base de cálculo do IRPJ, ou seja, o Lucro Real, havendo ausência/omissão desta mesma regra em relação à CSLL.

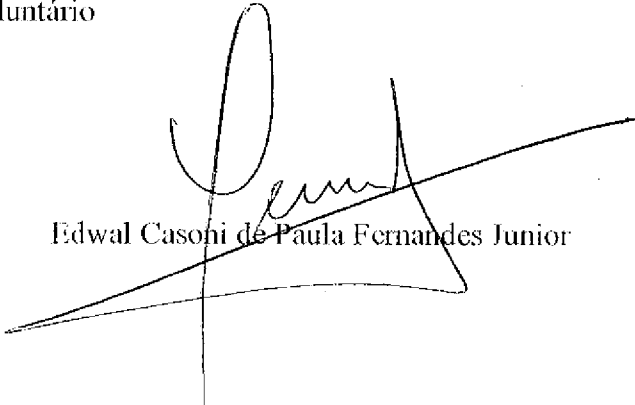
Com efeito, tem razão a recorrente. O caput do artigo 41 da Lei 8.981/95 faz menção expressa ao lucro real, que sabidamente é a base de cálculo para o IRPJ, porquanto assim menciona: "Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, ".

E não há qualquer dúvida de que as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL sempre são tratadas individualmente. Ou seja, as adições e exclusões para a apuração do IRPJ não se aplicam à CSLL, a menos que haja determinação legal expressa para isso (vide art. 2º da lei 8.034/1990). São elaboradas separadamente não apenas as normas definidoras de base de cálculo, mas também as referentes à compensação de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa (artigos 42 e 58 da Lei 8.981/95, e artigos 15 e 16 da lei 9.065/95), ao lucro inflacionário (art. 3º da Lei 8.200/91), etc.

Assim se dá, porquanto tratamos de dois tributos distintos, e, em atendimento ao princípio da legalidade tributária, cada um necessita de sua própria matriz de incidência, vedado o uso de analogia para exigir tributo não previsto em lei (§ 1º do art. 108 do CTN).

Destarte, pelo caput do artigo 41, a regra de seu inciso I estaria restrita ao IRPJ, não alcançando a CSLL, como alega a recorrente. E por outro lado, o artigo 57 da Lei 8.981/95, que estatui que aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas pela própria lei 8.981/95, percebe-se que o próprio dispositivo resguarda a individualidade da base de cálculo da CSLL, na medida em que a mantém conforme a legislação em vigor. Ou seja, claro está que o dispositivo não pretendeu fazer coincidir a base de cálculo da CSLL com a base de cálculo do IRPJ.

Com essas considerações, encaminho meu voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário



Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior



Voto Vencedor

Conselheiro Nelso Kichel, Redator Designado.

Conforme demonstrado no relatório, o lançamento de ofício da CSLL decorreu da constatação de que a Recorrente deduziu do Lucro Líquido, a título de despesa, valores da Contribuição para o PIS dos meses de janeiro a junho de 2002, os quais não haviam sido pagos, porquanto se achavam questionados judicialmente. Por conseguinte, o Fisco glosou tais deduções de despesas de Contribuição para o PIS, procedendo à recomposição da base de cálculo da CSLL, exigindo de ofício a diferença dessa contribuição e seus consectários legais.

Não obstante as razões de decidir do eminente relator, peço vênica para dele divergir.

Diversamente do entendimento perfilhado pelo relator, é vedado deduzir, na apuração da base de cálculo da CSLL, despesa a título de PIS cuja exação fiscal, por estar sendo questionada judicialmente pela Recorrente, deixou de ser recolhida em face de suspensão da exigibilidade por decisão judicial nos termos do art. 151 do CTN.

A propósito da vedação em tela, transcrevo o disposto nos arts. 41 e 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, *in verbis*:

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

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

(...)

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

(...)

No mesmo sentido, o art. 28 da Lei nº 9.430/97, também, determina que sejam aplicadas na apuração da CSLL as disposições concernentes à apuração do IRPJ, *ipsis litteris*:

(...)

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as



normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

(...).

Sem delongas, caso isso não bastasse, a exação fiscal discutida judicialmente, com exigibilidade suspensa e não paga ou não recolhida, não configura despesa incorrida.

Ainda que se admita, *ad argumentandum*, que a norma contida no artigo 41 da Lei nº 8.981/95 seja restrita à esfera do IRPJ, o artigo 13 da Lei nº 9.249/95 leva à conclusão categórica de que é indedutível a contrapartida da provisão constituída para registrar a Contribuição para o PIS, objeto de demanda judicial, com exigibilidade suspensa e não paga.

Nesse sentido, transcrevo o art. 13 da Lei nº 9.249/95, *in verbis*:

Artigo 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;

(...)

Na verdade, inexistente qualquer incompatibilidade entre o art. 41 da Lei nº 8.541/95 e o art. 13 da Lei nº 9.249/95.

O artigo 41 da Lei nº 8.541/95 já considerava como indedutíveis os tributos com exigibilidade suspensa. E o artigo 13 da Lei nº 9.249/95 apenas veio introduzir regra mais abrangente, concernente às provisões em geral, regra esta que, em vez de contradizer, corrobora o já determinado pela disposição anterior.

Nesse passo, em relação às provisões de que trata o art. 13 da Lei nº 9.249/95, convém distinguir duas espécies de provisão, para encargos e para riscos. A primeira é constituída para o registro de despesas já incorridas, mas ainda por pagar, tais como a provisão para o pagamento de Imposto de Renda, de dividendos, de férias, de décimo-terceiro salário, etc. Tais provisões dizem respeito a fatos consumados. Já a segunda espécie de provisão seria constituída para registrar perdas futuras e incertas da empresa, mas com alta probabilidade de ocorrência, seja pelo surgimento ou reconhecimento posterior de obrigações, seja em decorrência de desvalorização esperada de bens ou direitos integrantes do ativo. Sempre estariam relacionadas a certas contingências ou probabilidades.

Assim, inexistente dúvida de que os tributos e contribuições não recolhidos pelo contribuinte em virtude de serem objeto de questionamento judicial, e com exigibilidade suspensa por medida judicial, não constituem despesas efetivamente incorridas.

De modo que, enquanto perdurar a demanda em juízo sem solução, tais exações não passam de meras probabilidades de perdas ou gastos.



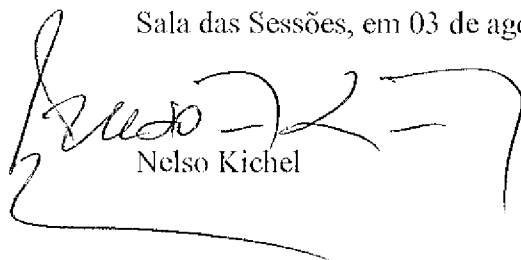
A conta contábil onde estão registradas as obrigações tributárias com exigibilidade suspensa não passa de mera provisão de risco ou de contingência, cuja contrapartida, é indedutível tanto para a apuração do IRPJ, quanto da CSLL.

A razão jurídica da vedação de dedução - como despesa - de tributo ou contribuição objeto de questionamento judicial, sem pagamento, com exigibilidade suspensa por decisão judicial, cuja demanda se protraí no tempo além do respectivo ano-calendário, reside justamente no fato da incerteza da existência da obrigação tributária questionada. Logo, não há que se falar, nessa situação, em regime de competência para aproveitamento de despesa, que sequer incorreu, nem foi paga.

Ademais, inobstante o lançamento do Fisco, o Contribuinte pode controlar a indigitada provisão indedutível na parte B do Lalur. E, caso seja vencedor ao final da demanda judicial, o contribuinte deverá lançar os valores como recuperação de despesas em sua contabilidade e no Lalur excluir da tributação, anulando os efeitos. Por outro lado, se não obtiver êxito na contenda judicial e efetuar o pagamento da exação fiscal, procederá a exclusão do valor no Lalur.

Por tudo que foi exposto, voto para NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 03 de agosto de 2010.



Nelso Kichel

Declaração de Voto

Conselheiro João Francisco Bianco

Tratam os presentes autos de exigência de CSLL em função da glosa da dedutibilidade da despesa com tributos (Pis e Cofins), que estavam com sua exigibilidade suspensa em razão de medida judicial proposta pela Recorrente.

Sustenta a decisão recorrida que os valores dos tributos com exigibilidade suspensa teriam natureza de mera provisão e, como tal, seriam indedutíveis para fins de apuração da base de cálculo da CSLL por força do disposto no artigo 13, inciso I, da Lei n. 9249, de 1995.

Já a Recorrente argumenta que a dedutibilidade deveria ser reconhecida em função do previsto no artigo 41 e seu parágrafo 1º da Lei n. 8981, de 1995.

Peço vênica para divergir do ilustre Conselheiro Relator para, acompanhando a maioria, negar provimento ao recurso.

Com efeito, a antiga jurisprudência do Conselho de Contribuintes havia se sedimentado no sentido de que os tributos com exigibilidade suspensa seriam dedutíveis quando da ocorrência do respectivo fato gerador.

Esse entendimento fundamentava-se no fato de a obrigação tributária nascer com o fato gerador, ainda que o contribuinte estivesse questionando a exigibilidade da incidência tributária. E como a lei possui presunção de constitucionalidade, até que seja declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, os tributos questionados judicialmente seriam dedutíveis – segundo o regime de competência – quando da ocorrência dos respectivos fatos geradores.

Assim, a despesa com tributos *competiria* ao período-base em que ocorresse o fato gerador, ainda que a sua exigibilidade estivesse sendo discutida em ação judicial.

O artigo 41, parágrafo 1º, da Lei n. 8981, de 1995, veio, de certa forma, reforçar esse entendimento, pois passou a considerar indedutíveis os tributos com exigibilidade suspensa, para fins de apuração do lucro real, como se antes desse dispositivo efetivamente os tributos fossem dedutíveis. Assim, como foi necessária norma nova expressa para considerar indedutíveis os tributos com exigibilidade suspensa, antes da lei os tributos seriam dedutíveis.

Mas o dispositivo referiu-se expressamente à indedutibilidade para fins de apuração do lucro real. Ora, a falta de menção à base de cálculo da CSLL supostamente teria autorizado o entendimento de que, nesse caso, o dispositivo seria inaplicável para fins de CSLL e a dedutibilidade dos tributos questionados judicialmente estaria assegurada, antes e depois da lei pois esta seria aplicável somente para fins de IRPJ.

Essa é a tese defendida pela recorrente.

Ocorre que, a meu ver, esse entendimento esbarra no disposto no artigo 13, inciso I, da Lei n. 9249, de 1995. Com efeito, esse dispositivo estabelece a indedutibilidade de

qualquer provisão, para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, exceto aquelas elencadas expressamente.

A questão que surge então é: qual a natureza do lançamento que irá registrar na contabilidade os valores dos tributos devidos, mas cuja exigibilidade estiver suspensa? Teriam eles natureza de provisão?

O Pronunciamento Técnico n. 25, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, determina que a provisão é um passivo de prazo ou valor incertos (item 10). Em outras palavras, se há incerteza ou dúvida sobre o prazo ou o valor de uma obrigação, deve ser constituída uma provisão. Mas desde que haja uma expectativa razoável da existência da obrigação. A provisão deve ser constituída, portanto, sempre que for provável a existência da obrigação, mas seu valor ou data de pagamento forem incertos.

Caso a própria existência da obrigação for improvável, estamos diante de um passivo contingente, que nem deve ser registrado na contabilidade (item 13, b).

Pois bem. No caso dos tributos com exigibilidade suspensa, devemos determinar - no caso concreto - se a existência da obrigação é provável ou improvável. Se a existência for provável, mas a data de pagamento e o valor são incertos, a pessoa jurídica deve constituir uma provisão. Mas se a existência da obrigação for improvável, nenhum lançamento na contabilidade deve ser feito (item 27 do CPC n. 25).

Ora, no caso dos autos, a recorrente registrou na contabilidade o valor da obrigação tributária a crédito de conta de passivo. Isso quer dizer que a recorrente identifica na obrigação uma probabilidade razoável de existência, pois caso contrário não teria feito qualquer lançamento na contabilidade, pois a suposta obrigação teria natureza de mero passivo contingente.

Feito o lançamento na contabilidade, a única conclusão possível é que a existência da obrigação é provável, mas sua data de pagamento e valor exato são incertos. Com essas características, estamos diante de verdadeira provisão.

Parcece-me incoerente a posição adotada pela recorrente, pois esta pretende tomar a dedutibilidade de uma despesa, sem denominá-la de provisão, mas cuja data de pagamento e exato montante são incertos, além de oferecer resistência à sua cobrança, o que indica que na opinião da recorrente a obrigação não existe. Ora, ou bem a obrigação existe, e o valor deve ser provisionado, ou a obrigação não existe, e nenhum valor deve ser lançado.

Tendo natureza de provisão, o artigo 13, inciso I, da Lei n. 9249, de 1995, prevê a sua indedutibilidade para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

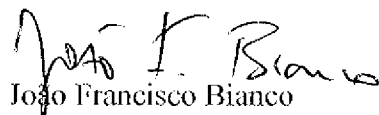
Por fim, acrescento que meu entendimento pela indedutibilidade das provisões seria o mesmo, ainda que não houvesse provisão legal expressa nesse sentido. Isso porque as mutações patrimoniais - positivas e negativas - afetam as bases de cálculo dos tributos que incidem sobre o lucro somente quando forem definitivas, ou seja, quando o direito ao seu recebimento (receita) estiver adquirido ou quando a obrigação do seu pagamento (despesa) estiver constituída.

Uma mera expectativa de despesa, que não está revestida dos atributos da liquidez e certeza, não pode ser considerada dedutível para fins de apuração do IRPJ e da

CSLL. Do mesmo modo que as expectativas de receitas não podem ser submetidas à tributação.

Diante de todo o exposto, peço vênica ao ilustre relator para considerar indedutíveis os tributos com exigibilidade suspensa e votar no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

Sala das Sessões, em 03 de agosto de 2010.


João Francisco Bianco