



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19740.000119/2007-21  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-004.503 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 6 de novembro de 2019  
**Recorrente** BANESTES SEGUROS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2002

PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa.

Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos discutidos judicialmente, cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão (Lei 9.249/1995, art. 13, I).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Lívia De Carli Germano e Amélia Wakako Morishita Yamamoto, que lhe deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

ADRIANA GOMES RÊGO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-004.503 - CSRF/1ª Turma  
Processo n.º 19740.000119/2007-21

## Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por BANESTES SEGUROS S/A ("Contribuinte", e-fls. 247-316) em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1802-00.593 (e-fls. 227/240), na sessão de 03 de agosto de 2010, no qual o Colegiado *a quo*, por maioria de votos, negou provimento ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2002

CSLL. APURAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO – COMO DESPESA – DE TRIBUTOS 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.

O litígio decorreu de lançamentos de CSLL apurada no ano-calendário 2002 a partir da constatação de que a Contribuinte deixou de adicionar à base de cálculo daquela contribuição os valores relativos aos débitos de Contribuição ao PIS com exigibilidade suspensa, caracterizados como provisões (e-fl. 119/128). A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a exigência (e-fls. 162/165), assim como o fez o Colegiado *a quo*, embora por maioria de votos.

Cientificada em 01/03/2012 (e-fls. 246), a Contribuinte interpôs recurso especial em 16/03/2012 (e-fls. 247/316) no qual arguiu divergência admitida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 319/322, do qual se extrai:

A Recorrente aponta divergência de interpretação da legislação tributária em relação ao tema **provisões não dedutíveis**, sendo indicados os acórdãos paradigmas a seguir:

**Acórdão n.º 107-09.344** (Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, inteiro teor anexado ao recurso):

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

*Ano-calendário: 2000*

*CSLL DISCUTIDA JUDICIALMENTE - NATUREZA DA CONTA PASSIVA*

*Não pode o fisco transformar uma conta de passivo real em conta de provisão, cujo conceito contábil não se amolda às obrigações decorrentes de lei, caso dos tributos, somente pelo fato de, momentaneamente, estar a exação com exigibilidade suspensa. Inaplicável, portanto, o inciso I do art. 13 da Lei 9.249/95 para fazer incidir o art. 2º da Lei 7.689/88. Também são dedutíveis os juros calculados sobre a conta passiva que registra CSLL discutida judicialmente.*

**Acórdão n.º 198-00.99** (Oitava Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes, inteiro teor anexado ao recurso):

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

*ANO-CALENDÁRIO: 2001*

*APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL - DEDUÇÃO DE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR DECISÃO JUDICIAL*

*A regra geral para a apuração de tributos é o regime de competência. Na sistemática adotada pelo Código Tributário Nacional - CTN, o fato gerador é elemento não apenas necessário, mas também suficiente para o surgimento da*

*obrigação tributária. Assim, o tributo cujo exigibilidade está suspensa por decisão judicial configura obrigação no passivo da empresa e não mera provisão para riscos, restando prejudicada a aplicação da norma prevista no art. 13, I, da Lei 9.249/95. Por outro lado, a extensão de normas de apuração do IRPJ para a CSLL (art. 57 da Lei 8.981/95) somente seria cabível para regras gerais, que envolvesse todas as receitas e todas as despesas, mas não para regra específica de diferimento na dedução de uma determinada despesa (com consequência certa no aumento de tributação), e que é prevista exclusivamente para o IRPJ, nos termos do caput do art. 42 da Lei 8.981/95.*

*Recurso Voluntário Provido.*

A fim de melhor demonstrar a similitude fática, a Recorrente contrapõe os seguintes excertos dos acórdãos paradigmas e recorrido:

Acórdão 107-09.344

*“A recorrente pretende demonstrar que as normas específicas invocadas não impedem a dedução dos juros incidentes sobre os tributos com exigibilidade suspensa, principalmente quanto à apuração da CSLL, bem como, no caso concreto, que os encargos são verdadeiras despesas incorridas pela recorrente e não provisões como definido no acórdão.*

*(...)*

*Afirma que inexistente no dispositivo a determinação para adição dos juros, bem como inexistente a determinação de que qualquer adição seja feita no que diz respeito à CSLL, mas tão somente em relação ao imposto de renda.*

*Discute que também a Lei 8.541/92, quanto a Lei 8.981/95, trataram sempre da apuração do lucro real e não da contribuição social sobre o lucro. A base de cálculo da contribuição, por sua vez, permaneceu inalterada, como expressamente disposto pelos arts. 38 da Lei 8.541/92 e 57 da Lei 8.981/95.”*

Acórdão 198-00.099

*“Segundo a fiscalização, a contribuinte deixou de adicionar à base de cálculo da CSLL uma provisão indedutível, que foi constituída em razão de ação ajuizada contra cobrança de contribuições para o INSS.*

*O termo de fiscalização fiscal registra que o §1º do art. 41 da Lei 8.981/95 considera não dedutível na apuração do lucro real os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, de acordo com o artigo 151 do CTN. Além disso, ressalta que o artigo 57 desta mesma Lei dispõe que se aplicam à CSLL as mesmas normas de apuração utilizadas para o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ.*

Acórdão Recorrido

*Conforme a descrição dos fatos e termo de verificação fiscal, 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 declaradas como despesa operacional.*

*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.*

Adiante, no intuito de exaltar o dissídio jurisprudencial, a Recorrente aduz os seguintes posicionamentos, adotados respectivamente nos paradigmas e no recorrido:

Acórdão 107-09.344

*Quanto à adição à base de cálculo da CSLL dos juros de mora calculados sobre a contribuição discutida judicialmente, também discordo da Ilustre Conselheira.*

*Ainda que não se leve em conta esse aspecto, não pode o fisco transformar uma conta de passivo real em conta de provisão, cujo conceito contábil não se amolda às obrigações decorrentes de lei, caso dos tributos, somente pelo fato de, momentaneamente, estar a exação com a exigibilidade suspensa.*

Acórdão 198-00.099

*Deste modo, na apuração da CSLL, a despesa referente a tributos com exigibilidade suspensa por força de medida judicial é dedutível pela regra geral de apuração de tributos, que é o regime de competência, conforme, inclusive, indica o inciso II do art. 116 do CTN.*

Acórdão Recorrido

*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.*

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

Ante o exposto, verifica-se que os arestos ora contrapostos de fato debruçaram-se sobre a dedutibilidade ou não dos tributos com a exigibilidade suspensa da base de cálculo da CSLL.

Entretanto, nos acórdãos paradigmas foi reconhecido o direito do contribuinte em não adicionar à base de cálculo da CSLL os tributos com a exigibilidade suspensa, enquanto no recorrido decidiu-se que, por não constituírem despesas efetivamente ocorridas, mas tão somente provisões, referidas exações têm vedada sua dedução da base tributável.

Com essas considerações, conclui-se que restaram atendidos os pressupostos de admissibilidade pelo presente recurso especial.

Aduz a Contribuinte que não há previsão legal de adição de tributos com exigibilidade suspensa na base de cálculo da CSLL, sendo inaplicável o art. 13, inciso I da Lei nº 9.249/95 porque tais valores não caracterizariam provisão, consoante fundamentos expostos no voto vencido do acórdão recorrido. Afirma que *o tributo suspenso configura efetiva obrigação tributária*, e obrigação vencida, que se sujeita a juros incorridos desde seu vencimento. Opõe-se, ainda, à aplicação do art. 41 da Lei nº 8.981/95 à tributação da CSLL, sendo certo que o art. 57 da Lei nº 8.981/95 afirma a distinção de sua base de cálculo e alíquotas.

Acrescenta que *quando do trânsito em julgado do processo que discute o crédito, que já ocorreu em 2008, o contribuinte recuperou a despesa, baixando a dívida do passivo contra a conta de receita, e tributou integralmente o valor da CSLL. Portanto, não deixou de recolher o tributo, mas apenas o diferiu durante a tramitação do feito.*

Pede, assim, que seja dado provimento ao recurso especial *para determinar o cancelamento integral do auto de infração.*

Cientificada, a PGFN apenas informou que não haveria interposição de recurso (e-fl. 324).

Fl. 5 do Acórdão n.º 9101-004.503 - CSRF/1ª Turma  
Processo n.º 19740.000119/2007-21

## Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

O recurso especial da PGFN deve ser conhecido com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

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 SUSPENSADA. 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 nº 9101-00.592, sessão de 18 de maio de 2010).

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSADA. 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 nº 9101-01.214, Sessão de 18/10/2011)

CSLL. DEDUÇÕES DA BASE DE CÁLCULO. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSADA. 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 nº 9101-001.512, Sessão de 20/11/2012)

PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSADA.

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 nº 9101-002.336 - Sessão de 5 de maio de 2016).

PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSADA.

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 nº 9.249/1995. Tal foi exatamente o procedimento do Fisco, o qual reputo correto.

[...]

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

*CSLL — PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS — TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa — Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. (Ac. 101-94.491, de 29/01/2004. Rec. 136.214. Rel. Cons. Valmir Sandri) (No mesmo sentido, Ac. 103-23.053, de 13/06/2007, Rec. 156.141. Rel. Cons. Leonardo de Andrade Couto) (No mesmo sentido, Ac. 105-17.358, de 17/12/2008. Rec. 164.752. Rel. Cons. Marcos Rodrigues de Mello)*

*CSLL — PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS — TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE 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 Shiguelo 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 n.º 22, não se vislumbra, ali, um reconhecimento explícito de que tributos com exigibilidade suspensa por decisão judicial seriam qualificados como obrigação legal e não como provisão. Veja-se:

#### ANEXO II

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

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

[...]

#### 4. Tributos

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

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

[...]

*c. Ao obter decisão final favorável sobre um ganho contingente, a entidade deverá observar o momento adequado para o seu reconhecimento contábil. Não havendo mais possibilidades de recursos da parte contrária, o risco da não-realização do ganho contingente é considerado "remoto", e, portanto, a entidade deve reconhecer contabilmente o ganho quando a decisão judicial final produzir seus efeitos, o que ocorre, normalmente, após a publicação no Diário Oficial.*

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

No primeiro contexto, abordado no item "a", observa-se que, embora proposta uma ação judicial, nada se fala da existência de decisão hábil a suspender a exigibilidade do crédito tributário. O mesmo ocorre na seqüência do desenvolvimento do exemplo, no

qual a análise tem em conta, apenas, decisões judiciais ainda não definitivas, sem qualquer referência acerca da eficácia imediata destes atos judiciais.

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

Oportuno transcrever, neste ponto, doutrina invocada na decisão recorrida, extraída do *Manual de Contabilidade Societária, da FIPECAFI, ed. Atlas, 2010, cap. 19 (Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes)*, p.p. 339/341. Os autores dessa obra, manifestando-se precisamente sobre o *exemplo 4-a do Anexo II da NPC 22 do 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 nº 22 com o entendimento expresso pelo IASB e assim concluem:

Em primeiro lugar, a NPC deriva da IAS 37 emitida pelo IASB, e esta não contém o referido exemplo, e ele não se coaduna, no nosso julgamento, com o conteúdo das próprias normas, nem com a NPC 22 e nem com a IAS 37. No corpo da IAS 37 não há qualquer distinção entre "obrigação legal" e "obrigação não formalizada" (*constructive obligation*) para fins de reconhecimento de uma provisão. Veja-se na parte inicial relativa às Definições, dentro do § 6º, 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 dúvida lançada sobre o débito redunde em reserva ou provisão indedutível, e não em conta de despesa devida e a pagar, correspondente à despesa fiscalmente dedutível.

A suspensão da exigibilidade, como dito, é suficiente para retirar a certeza desta despesa e caracterizar sua contrapartida como uma provisão, de modo a torná-la indedutível no âmbito da apuração da CSLL. Em tais condições, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em decisão unânime e posterior ao Acórdão 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 SUSPensa. Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. Assim, a dedutibilidade de tais rubricas somente ocorrerá por ocasião de decisão final da justiça, desfavorável à pessoa jurídica.*

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

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

*Este posicionamento foi muito bem apresentado no voto condutor do acórdão recorrido, da lavra do ilustre Conselheiro Paulo Roberto Cortês, a quem peço vênias 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.

No mais, registre-se que a alegação de mero diferimento do tributo não recolhido no período autuado não repercute na presente exigência, vez que o trânsito em julgado, como alegado, teria ocorrido em 2008, ou seja, depois da formalização da presente exigência, o que

impede qualquer cogitação de postergação, dependente que é esta ocorrência de pagamento em atraso e espontâneo, a ser promovido antes do início do procedimento fiscal, na forma do art. 7º, inciso I e §1º, do Decreto nº 70.235/72.

Estas as razões, portanto, para **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora