



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

Processo nº 19740.000674/2008-34
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1803-002.100 – 3ª Turma Especial
Sessão de 12 de março de 2014
Matéria NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Recorrente SUL AMERICA COMPANHIA DE SEGUROS GERAIS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2005, 2006

TRIBUTO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa - INDEDUTIBILIDADE

Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151 do CTN, são indedutíveis na apuração da base de cálculo da CSLL, conforme regra do art. 13, inciso I, da Lei 9.249/95.

Uma vez constatada a dedução indevida, é necessária a verificação da situação da demanda judicial para determinar qual procedimento a ser adotado durante a ação fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade negar provimento ao recurso voluntário em relação a dedutibilidade dos depósitos judiciais na base de cálculo da CSLL; por maioria de votos dar provimento parcial ao recurso voluntário para aplicar a limitação da multa isolada à CSLL efetivamente devida ao final do período, vencidos neste aspecto os Conselheiros Sérgio Rodrigues Mendes e Neudson Cavalcante Albuquerque; pelo voto de qualidade negar provimento ao recurso voluntário em relação a dedutibilidade dos depósitos judiciais na base de cálculo da CSLL. Vencidos os conselheiros Victor Humberto Maizman, Meigan Sack Rodrigues e Arthur José André Neto. Designado redator do voto vencedor o Conselheiro Walter Adolfo Maresch; por maioria de votos dar provimento parcial ao recurso voluntário para aplicar a limitação da multa isolada à CSLL efetivamente devida ao final do período Vencidos neste aspecto os Conselheiros Sérgio Rodrigues Mendes e Neudson Cavalcante Albuquerque, nos termos do relatório de voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Presidente e Redator para Formalização do

Acórdão.

Considerando que o Presidente à época do Julgamento não compõe o quadro de Conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) na data da formalização da decisão, que a 3ª Turma Especial da 1ª Seção foi extinta pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 (que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF), e as atribuições dos Presidentes de Câmara previstas no Anexo II do RICARF, a presente decisão é assinada pelo Presidente da 4ª Câmara/1ª Seção André Mendes de Moura, para fins de formalização. Da mesma maneira, tendo em vista que, na data da formalização da decisão, o relator VICTOR HUMBERTO DA SILVA MAIZMAN e o redator designado WALTER ADOLFO MARESCH não integram o quadro de Conselheiros do CARF, o Presidente André Mendes de Moura será o responsável pela formalização dos votos.

Composição do colegiado. Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Walter Adolfo Maresch (Presidente à Época do Julgamento), Neudson Cavalcante Albuquerque, Meigan Sack Rodrigues, Sergio Rodrigues Mendes, Victor Humberto da Silva Maizman, Arthur Jose Andre Neto.

Relatório

Trata o processo do auto de infração, com ciência em 16/12/2008, referente aos anos-calendário de 2004 e 2005, através do qual é exigida da interessada Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, no valor de R\$ 55.061,73, acrescida da multa de ofício de 75 % e juros de mora, e multa isolada de ofício no valor de R\$ 43.539,31.

De acordo com o Auto de Infração, a exação teve como motivo as seguintes constatações:

Ausência de adição à base de cálculo na determinação da CSLL dos tributos e contribuições cuja exigibilidade encontra-se suspensa nos termos dos incisos II a VI do artigo 151 do CTN, no montante de R\$ 764.177,90 para o ano-calendário de 2004, e de R\$ 873.995,75, para 2005.

Ausência de adição à base de cálculo na determinação da CSLL devida por estimativa dos tributos e contribuições cuja exigibilidade estava suspensa, uma vez que apurou a contribuição com base no balanço ou balancete, tendo como base as DIPJ apresentadas. Demonstrativos constam nos autos às fls. 82 e 83.

Devidamente notificada, a empresa apresentou impugnação sustentando em síntese que o registro contábil no passivo do crédito tributário cuja exigibilidade esteja suspensa, não reveste a natureza de provisão, configurando uma obrigação presente.

Que a multa isolada é indevida, uma vez que, depois da apuração do lucro real, anual, a base de cálculo de tal penalidade seria a diferença entre o lucro real apurado e estimativa obrigatória recolhida, conforme entendimento do Conselho de Contribuintes.

Que é impossível exigir a multa isolada com a multa de ofício de 75% do principal por falta de recolhimento do tributo, pois seria dupla imposição de penalidade sobre um mesmo fato e uma mesma base de cálculo.

Em sede de cognição ampla o lançamento foi mantido por maioria de votos pela DRJ, resultando para tanto, na interposição de Recurso Voluntário, oportunidade em que reiterou os argumentos sustentados na peça impugnatória.

Cabe formalizar a presente decisão conforme apresentada em plenário, dado que o relator original, tampouco o redator designado para redigir o voto vencedor não mais compõem o colegiado, nos termos do art. 17 e do art. 18 ambos do Anexo II do Regimento Interno aprovado pela Portaria MF nº 343, 09 de junho de 2015, que em seu art. 6º extinguiu as turmas especiais.

Está registrada na Ata da Reunião de Julgamento formalizada no processo nº 15169.000109/2011-62:

Aos doze dias do mês de março do ano de dois mil e quatorze, às nove horas, nas datas a seguir mencionadas, no Setor Comercial Sul, Quadra 01, Edifício Alvorada, 5º Andar, Sala 502, em Brasília Distrito Federal, reuniram-se os membros da 3ª TE/4ª CÂMARA/1ª SEJUL/CARF/MF/DF, estando presentes WALTER ADOLFO MARESCH (Presidente), NEUDSON CAVALCANTE ALBUQUERQUE, MEIGAN SACK RODRIGUES, SERGIO RODRIGUES MENDES, VICTOR HUMBERTO DA SILVA MAIZMAN, ARTHUR JOSE ANDRE NETO e eu, MARISTELA DE SOUSA RODRIGUES, Chefe da Secretaria, a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. [...]

Relator(a): VICTOR HUMBERTO DA SILVA MAIZMAN

Processo: 19740.000674/200834

Recorrente: SUL AMERICA COMPANHIA DE SEGUROS GERAIS e Recorrida: FAZENDA NACIONAL

Acórdão 1803002.100

Decisão: Pelo voto de qualidade negaram provimento ao recurso voluntário em relação a dedutibilidade dos depósitos judiciais na base de cálculo da CSLL. Por maioria de votos deram provimento parcial ao recurso voluntário para aplicar a limitação da multa isolada à CSLL efetivamente devida ao final do período, vencidos neste aspecto os conselheiros Sérgio Rodrigues Mendes e Neudson Cavalcante Albuquerque. Pelo voto de qualidade negaram provimento ao recurso voluntário em relação a dedutibilidade dos depósitos judiciais na base de cálculo da CSLL. Vencidos os conselheiros Victor Humberto Maizman, Meigan Sack Rodrigues e Arthur José André Neto. Designado redator do voto vencedor o conselheiro Walter Adolfo Maresch. Por maioria de votos deram provimento parcial ao recurso voluntário para aplicar a limitação da multa isolada à CSLL efetivamente devida ao final do período, vencidos neste

aspecto os conselheiros Sérgio Rodrigues Mendes e Neudson Cavalcante Albuquerque.

Votação: Por Maioria Vencido(s) na votação: NEUDSON CAVALCANTE ALBUQUERQUE SERGIO RODRIGUES MENDES Questionamento: RECURSO VOLUNTARIO Resultado: Recurso Voluntário Provido em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro André Mendes de Moura - Redator para Formalização do Voto.

Em face da necessidade de formalização da decisão proferida nos presentes autos, e tendo em vista que o relator originário do processo não mais integra o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, encontro-me na posição de Redator, nos termos dos arts. 17 e 18, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 (RICARF).

Informo que, na condição de Redator, transcrevo literalmente a minuta que foi apresentada pelo Conselheiro durante a sessão de julgamento. Portanto, a análise do caso concreto reflete a convicção do relator do voto na valoração dos fatos. Ou seja, não me encontro vinculado: (1) ao relato dos fatos apresentado; (2) a nenhum dos fundamentos adotados para a apreciação das matérias em discussão; e (3) a nenhuma das conclusões da decisão incluindo-se a parte dispositiva e a ementa.

A seguir, a transcrição do voto.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele tomo conhecimento, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

Conforme consta dos fundamentos da r. decisão recorrida, os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151 do CTN, são indedutíveis na apuração da base de cálculo da CSLL, conforme regra do art. 13, inciso I, da Lei 9.249/95.

Na autuação também foi exigida multa isolada, com fundamento no artigo 44, parágrafo 1º, inciso IV, da Lei 9.430/1996, constando da autuação a seguinte descrição:

Assim, impondo o regime de competência, as despesas mensais referentes aos tributos e contribuições com exigibilidade suspensa e os juros de mora incidentes sobre tais tributos a título de contribuições com exigibilidade suspensa na apuração do lucro contábil, foram por nós adicionadas na apuração das estimativas mensais calculadas com base em balancetes de suspensão e redução, aplicando-se às diferenças apuradas multa isolada, segundo **dispositivos legais vigentes precitados, conforme demonstrativos de fls. 82 e 83**

Portanto, denota-se que a autuação da CSLL decorreu da falta de adição das provisões à base de cálculo apurada em 31/12/2004 e 31/12/2005, e, quanto às multas isoladas, da falta de adição das provisões aos balancetes mensais, com a finalidade de apurar as estimativas devidas mensalmente. De todo modo, em ambos os casos, a autuação decorre da falta de adição de valores a título de provisão em virtude da suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Pois bem, na assentada anterior revi o meu posicionamento e acompanhei o Conselheiro Relator Sérgio Luiz Bezerra Presta nos autos do processo 16327.001972/2006-72 para entender que as despesas com tributos com exigibilidade suspensa permanecem dedutíveis, para a determinação da base de cálculo da CSLL por falta de previsão legal.

Nesse sentido peço vênica para colacionar os fundamentos exarados pelo ilustre Conselheiro, verbis:

“E, para fundamentar minha discordância, dirijo-me ao que determina os artigos 7º e 8º da Lei nº 8.541/92, onde encontramos que os tributos e contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa, não são dedutíveis na apuração do lucro real, “verbis”:

“Art. 7º As obrigações referentes a tributos ou contribuições somente serão dedutíveis, para fins de apuração do lucro real, quando pagas.

§ 1º Os valores das provisões, constituídas com base nas obrigações de que trata o caput deste artigo, registrados como despesas indedutíveis, serão adicionados ao lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real, e excluído no período base em que a obrigação provisionada for efetivamente paga.

Art. 8º Serão consideradas como redução indevida do lucro real, de conformidade com as disposições contidas no art. 6º, § 5º, alínea b, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, as importâncias contabilizadas como custo ou despesa, relativas a tributos ou contribuições, sua respectiva atualização monetária e as multas, juros e outros encargos, cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial em garantia”. Posteriormente, o artigo 41, caput e § 1º, da Lei nº 8.981/95, também tratou do assunto:

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

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

Assim, smj, não há como negar que partamos do ponto que os tributos com exigibilidade suspensa são provisões existe sim uma expressa determinação da sua indedutibilidade para fins de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), nos termos do § 1º do artigo 41 da Lei nº 8.981/95; mas,

compulsando a legislação de regência observo que não existe qualquer dispositivo equivalente aplicável à CSLL.

E, conforme se pode depreender da leitura do artigo 41 da Lei n.º 8.981/95 acima, a impossibilidade de dedução da provisão (assim chamados os tributos com exigibilidade suspensa) é aplicável tão somente ao IRPJ, uma vez que o legislador faz menção apenas a “lucro real”. E, como dito acima, não há no sistema jurídico brasileiro qualquer norma que traga essa impossibilidade para a CSLL.

Assim, pelo fato do artigo 41 da Lei n.º 8.981/95 aplicar-se apenas ao IRPJ e não haver disposição similar com relação à CSLL entendo que a dedução da base de cálculo da CSLL dos tributos com a exigibilidade suspensa é totalmente possível por ausência de dispositivo legal que preveja de forma diversa. E, essa certeza me faz não poder deixar de afirmar que enquanto na administração privada se pode fazer tudo que a lei não proíbe, na administração pública só é permitido fazer o que a lei (no sentido estrito) expressa determina e autoriza, como forma de se atender as exigências do bem comum.

Em suma enquanto que para o particular a lei significa “pode fazer assim”, para o Administrador Público significa “deve fazer assim”; isso porque a atividade administrativa é plenamente vinculada e regrada pelos limites impostos pela Constituição Federal.

Desta feita, pela falta de expressa, e totalmente necessária, de previsão legal, aliada aos demais argumentos acima expostos, entendo que as provisões (tributos com exigibilidade suspensa) são dedutíveis para fins de apuração da CSLL.

E, poderia encerrar meu voto por aqui; porém por louvor ao debate, quero trazer a tona uma relevante posição levantada pela Conselheira Karem Jureidini Dias quando do julgamento do Processo nº 19740.000209/2008-01, realizado em 24/02/2011 pela 4ª Câmara da 1ª Turma Ordinária desta 1ª Seção de Julgamento e que foi materializado através do Acórdão n.º 140100.483 do qual participei. A Conselheira Karem Jureidini Dias apresenta, com o brilhantismo que lhe é peculiar, outro argumento, que considero bastante forte, da possibilidade a dedução da base de cálculo da CSLL (e também do IRPJ), dos tributos com a exigibilidade suspensa, que a seguir transcrevo:

“(…)Não houvesse a previsão acima transcrita, que torna indedutível, para fins de apuração do lucro real, os tributos com exigibilidade suspensa, pergunto se pelas demais normas contábeis e fiscais, os tributos com exigibilidade suspensa deveriam ser deduzidos do lucro real (base do IRPJ). Para responder esta indagação, penso que devemos perquirir se o tributo ou contribuição vencido e não pago, em razão da suspensão da exigibilidade, é despesa ou provisão.

Segundo definição da própria Receita Federal (“perguntas e respostas do IRPJ”), as “provisões são expectativas de

obrigações ou de perdas de ativos resultantes da aplicação do princípio contábil da Prudência. São efetuadas com o objetivo de apropriar no resultado de um período de apuração, segundo o regime de competência, custos ou despesas que provável ou certamente ocorrerão no futuro". A provisão corresponde a uma expectativa de obrigação que poderá, com certo grau de gravidade, ocorrer no futuro. Esta conclusão já é excludente da possibilidade das obrigações existentes se incluírem na classe das hipóteses conotativas de provisão.

Também rechaçando a hipótese de tratar tributo vencido e quantificado por expressa determinação legal como provisão, a Deliberação CVM nº. 489, de 03/10/2005, que aprovou o pronunciamento do IBRACON NPC nº. 22, define provisão como um passivo de prazo ou valor incertos. Lembro que a suspensão da exigibilidade não torna incerto o valor apurado pelo contribuinte e declarado em obrigação acessória. Também não fica alterado o prazo de vencimento do tributo.

Sobre este aspecto, de se imaginar que um contribuinte declara o tributo em DCTF (documento hábil à confissão da dívida) e informa a suspensão da exigibilidade. Após algum tempo a tutela jurisdicional é revogada, não obstante a lide não esteja definitivamente julgada. Nesta hipótese, o contribuinte deverá pagar o débito com juros, computado desde a data do seu vencimento (o que demonstra que o prazo não é alterado), sob pena de ser executado. Por outro lado, para a Fazenda corre o prazo prescricional.

Daí pergunto: O tributo já apurado e cuja exigibilidade está suspensa, seja ou não por depósito, corresponde a uma obrigação? Penso que não existe controvérsia a este respeito, seja em face do conceito de provisão definido pela própria Receita Federal e em deliberação CVM, que tem força normativa, excluindo esta hipótese das provisões e, portanto, reconhecendo como obrigação legal; seja em face da própria sistemática do direito positivo que reconhece a obrigação tributária como legítima, até que outra norma a retire do sistema. Só não se trataria de obrigação tributária se não houvesse sua formalização por instrumento competente, o que não se confunde com a mera suspensão da exigibilidade desta obrigação.

Tanto é obrigação legal que a autoridade administrativa tem o poder dever de efetuar o lançamento para prevenir a decadência, quando o tributo estiver com a exigibilidade suspensa e não foi objeto de constituição adequada pelo particular.

O tributo é devido ex lege. A lei entra no ordenamento jurídico e goza de presunção de validade até que outra norma a expurgue do sistema. Com efeito erga omnes ou inter partes, a norma só é expurgada do sistema por meio de outra norma, no caso, decisão administrativa ou judicial transitada em julgado. Ou seja, até que se verifique uma decisão transitada em julgado, a obrigação

existe e sobre a constituição do respectivo tributo é inclusive poder dever da administração tributária cuidar. A suspensão da exigibilidade impede tão somente a inscrição em dívida e os atos coatores de cobrança, reiterando-se, inclusive, que com exceção do montante depositado judicialmente, correm juros moratórios até o pagamento ou final deslinde da questão.

Ora, se sob o manto do regime de competência o que importa é a ocorrência e liquidez da obrigação e não o seu pagamento, como também se verifica em relação ao critério de reconhecimento das receitas, um tributo devido, que deixa de ser recolhido em razão da suspensão da exigibilidade, não se configura em uma provisão, mas sim, em uma obrigação legal, em que o tributo continua devido, mesmo com a suspensão da exigibilidade.

Neste ponto, vale lembrar as considerações feitas pelo então ilustre Conselheiro José Carlos Teixeira da Fonseca, no Acórdão nº 10809.660, de 13/08/2008, em que se verifica situação semelhante:

‘Qual a conduta correta de um auditor fiscal ao verificar a falta ou insuficiência de pagamento e de declaração para com o PIS e a COFINS nos períodos objeto de discussão judicial?’

Por exercer atividade vinculada à Lei deve o preposto do Fisco lavrar os competentes autos, efetuando o lançamento de ofício.

A resposta é óbvia, pois a situação descrita caracteriza infração às legislações de regência das citadas contribuições.

Ora, se existe lei tributária em vigor e a ação judicial ainda não transitou em julgado, o contribuinte possui uma obrigação tributária em seu Passivo.

No ano calendário de 2001 vigia o regime de competência para a dedutibilidade de despesas com obrigações tributárias.

E, o presente caso, medida liminar e sentença concedida nos autos de medida cautelar inominada, não se enquadra nas hipóteses de exceção à regra geral.

Assim sendo, concluo pela dedutibilidade, na apuração do lucro real, da despesa objeto da autuação.’ Ao contrário das provisões que têm a dedutibilidade restrita, no caso de obrigação legal, a dedutibilidade é a regra. É bem verdade que o Direito Tributário, não obstante ser um direito de sobreposição, pode atribuir efeitos fiscais diversos aos fatos jurídicos, mas, neste caso, por óbvio que o efeito diverso deve estar expresso na lei. Vale dizer, o Direito Tributário comumente toma por materialidade fatos, atos e conceitos pré-definidos juridicamente, podendo apenas atribuir-lhes consequências diversas. Noutro giro, uma obrigação legal com valor e prazo certo não se torna provisão, mas esta obrigação pode ser indedutível, para fins fiscais, se a norma tributária assim determinar. É exatamente o que ocorreu com o advento da Lei nº. 8541/92 e da Lei nº. 8.981/95. Ora, a própria Lei nº. 8.981/95

admite que os tributos e contribuições são dedutíveis do lucro real, independentemente do pagamento, em razão do regime de competência, excepcionando o tratamento fiscal – dedutibilidade para quando houver suspensão da exigibilidade. Não fosse a dedutibilidade in casu a regra geral aplicável, não haveria que existir disposição de exceção específica! Muito bem, partindo da premissa de que o tributo ou contribuição devidamente constituído, ainda que com a exigibilidade suspensa, é uma obrigação legal e não preenche os pressupostos para se enquadrar como provisão; e, da premissa de que a norma tributária pode atribuir-lhe efeito fiscal diverso, se assim expressamente determinar, resta investigar se as normas citadas, que vedam a dedutibilidade para efeito de apuração do lucro real, aplicam-se também para efeito de apuração da base da Contribuição Social sobre o Lucro.

Por certo que as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL são distintas, porém, tal discussão surge em razão do disposto no artigo 57 da Lei nº 8.981/95, que assim dispõe:

‘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.

Ou seja, destaca-se que para a CSLL, aplicam-se 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.

Interpretando tal dispositivo, entendo que cada tributo possui sua própria base de cálculo, inclusive quanto à dedutibilidade, sendo certo que, quando a lei expressamente determinar, as regras serão as mesmas. Noutro giro, se a própria norma referenciada estabelece que são mantidas as individualidades de base de cálculo e alíquotas, por certo que ao determinar que se identificam as formas de apuração do IRPJ e da CSLL, a lei não autorizou a confusão do critério de apuração com a determinação da base de cálculo. Ora, se devem ser mantidas as determinações específicas concernentes à base de cálculo, convenci-me que a regra de exceção correspondente à indedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa para fins de IRPJ, não se aplica à base de cálculo da CSLL.

Com relação à interpretação do artigo 57, da Lei nº. 8.981/95, válido citar as conclusões extraídas do voto do Conselheiro Marcos Shigueo Takata, no acórdão nº 140100.058, as quais peço vênia para reproduzir:

‘Por óbvio que os parágrafos de um artigo se subordinam a seu caput, que, no caso (art. 41 da Lei 8.981/95), trata da determinação do lucro real, além do que o § 2º repete o endereçamento. Nem o § 1º do art. 41, nem os demais parágrafos, nem o caput tratam da incidência da regra do § 1º

do art. 41 para a determinação da base de cálculo da CSL O art. 57 dessa lei é claro ao dizer que são mantidas a base de cálculo e as alíquotas da CSL, com as alterações introduzidas por essa lei. Esta lei introduziu diversas alterações na determinação da base de cálculo da CSL, entre as quais não se inclui o regramento previsto no art. 41, § 1º, retrodescrito.

Se a lei (art. 57, caput) fala expressamente que ficam mantidas a base de cálculo da CSL e suas alíquotas, exceto quando ela disponha de forma diversa, não vejo como se possa aplicar à CSL regra prescrita para a determinação do lucro real sem existir tal previsão para a determinação da base de cálculo da CSL. O art. 57, caput, da Lei 8.981/95 chega a ser tautológico, mas tem a virtude de erradicar qualquer dúvida que pudesse emergir quanto à aplicabilidade de norma endereçada ao IRPJ, sem remissão à CSL. Os §§ 1º e 2º do art. 57 e o art. 58 da lei em questão trazem as alterações aplicáveis à determinação da base de cálculo da CSL.

Ora, se ainda assim fosse concluível que o preceito contido no art. 41, § 1º, da Lei 8.981/95 seria aplicável na determinação da base de cálculo da CSL, entendo que seria forçoso se concluir, com identidade de razões, que, por ex., as normas sobre tributação do lucro em bases universais eram aplicáveis à CSL, mesmo sem o preceito contido no art. 21 da Medida Provisória 2.158/01 (pelo qual se passou a prever a tributação do lucro em bases universais para fins de CSL).

Nem se diga que se houvesse artigo nessa medida provisória prevendo expressamente que o mencionado art. 21 só entraria vigor a partir de certa data a questão não se colocaria, pois isso é de absoluta imprestabilidade para a interpretação em discussão. A questão é ser aplicável o regime de tributação em bases universais para a CSL, mesmo sem o art. 21 dessa medida provisória.

Bem se sabe que concluir pela tributação da CSL em bases universais antes do advento do art. 21 da Medida Provisória 2.158/01 constituiria absurdo.

Argumento ab absurdo, que comete à evidência não ser aplicável, na determinação da base de cálculo da CSL, a regra do art. 41, § 1º, da Lei 8.981/95, preceituada para o lucro real”.

Com base nas lições da Conselheira Karem Jureidini Dias e também nas lições do Conselheiro Marcos Shigueo Takata, as últimas trazidas a colação pela Conselheira Karem Dias, a quem aproveitando o ensejo para também render as minhas homenagens, fui movido pela curiosidade e realizei uma breve pesquisa, encontrando algumas soluções de consulta da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil que trazem a tona o entendimento do Fisco pela impossibilidade de dedução dos tributos com exigibilidade suspensa na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, todas elas fundamentadas

no inciso I do art. 13 da Lei nº 9.249/95:

“Art. 13 - Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções:

(...)I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e décimo terceiro salário... 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;”

Segundo a visão do Fisco, que considero distorcida e fundamentada em uma premissa falsa; os tributos com a exigibilidade suspensa possuem natureza jurídica de provisão, por não se constituírem em “obrigações fiscais efetivamente constituídas”, sendo obrigatória a adição tanto para fins de apuração do IRPJ quanto para a CSLL; ou seja, não são dedutíveis.

Porém, por estar totalmente convencido de que a tese da Conselheira Karem Jureidini Dias e do Conselheiro Marcos Shigueo Takata é que a melhor define e enquadra a situação dos tributos com exigibilidade suspensa, não posso deixar de ver as falhas e os vícios do entendimento da RFB, até porque o conceito de provisão não é o mais apropriado aos os tributos com exigibilidade suspensa, para não dizer que o conceito de provisão é totalmente equivocado para esses casos. Na verdade, examinando a conceituação usualmente, depreende-se, com certa facilidade, que a provisão é uma parcela extraída dos resultados da empresa para cobrir despesas que serão incorridas e que não possuem valores determinados, por ser impossível a sua exata mensuração.

Assim, não há como alegar que, por estar o tributo com a exigibilidade suspensa não tenha havido o nascimento da obrigação tributária que, vale repetir, surge tão somente com a ocorrência do fato gerador. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário nada mais é do que uma forma de postergação e de proteção temporária do sujeito passivo da obrigação tributária contra atos de cobrança da autoridade administrativa, vez que o fato gerador que efetivamente já ocorreu e, conseqüentemente, existe a obrigação tributária que se encontra suspensa em consonância com os parâmetros estipulados pelo art. 151 do Código Tributário Nacional.

Além do mais outro ponto tem que ser levantado: Caso não houvesse a obrigação fiscal, não haveria necessidade de buscar proteção contra os atos de cobrança a serem realizados pela autoridade fiscalizadora, através de ações que teriam como objeto suspender a exigibilidade do crédito tributário (Art. 151, IV e V do CTN). Contra fatos não há argumentos.

Chego a mais uma questão: Qual é o caráter da provisão? Em matéria de passivo, o que caracteriza uma provisão é a incerteza ou a ausência de liquidez de uma obrigação a ser adimplida no futuro. Esse é o real caráter da provisão! Ou seja, buscando a

tradução jurídica do caráter de uma provisão passiva; chego a conclusão que a provisão representa uma obrigação que é incerta, ou mesmo uma obrigação que até pode ser certa, mas não é líquida. Falta a provisão o requisito maior da liquidez.

Sendo a obrigação incerta, ou sendo a obrigação é certa, mas ainda não líquida, 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.

Ao passo que uma obrigação quanto é certa e líquida, contabilmente representa, de forma inconteste, um contas a pagar diferido (são aquelas que, embora registradas contabilmente no exercício “N”, só ocorrem efetivamente em um exercício posterior “N+X”). Jurídica e contabilmente o depósito judicial é, sem a menor sombra de dúvidas, um contas a pagar, totalmente distinto de uma provisão do passivo.

E vou explicar: Imagine que foi 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. O atributo da lei, presunção de constitucionalidade e de legitimidade, é do que desfruta a obrigação “ex lege” tributária.

Sancionada a lei, cumprido o “vaccacio legis”, a obrigação tributária passa a ser líquida e certa, desde que o sujeito passivo da obrigação tributária realize o fato gerador; ou seja, ocorrendo o fato previsto em uma norma legal, existirá uma obrigação tributária a ser adimplida pelo ente tributante.

Ainda que o sujeito passivo da obrigação tributária ingresse com ação judicial visando discutir a constitucionalidade ou a legalidade da lei tributária que deu fundamento à cobrança, e que no transcorrer do processo obtenha uma liminar, uma sentença ou mesmo um acórdão favorável, somente com o trânsito em julgado da decisão que pelo controle difuso ou pelo controle concentrado declare a ilegalidade ou a inconstitucionalidade da norma, somente a partir deste momento a lei será transformada em uma obrigação incerta e ilíquida.

É por isso que não tenho dificuldade de vislumbrar 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 (sob a tutela do art. 151, IV e V do CTN), não transforma o passivo representativo de obrigação líquida e certa (um contas a pagar), em uma obrigação incerta ou sendo certa é uma obrigação ilíquida (uma 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

diferido pelas regras de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

E, indo “navegar no mar da contabilidade”, venho didaticamente afirmar que na obrigação certa e líquida o passivo registrado passa a representar uma obrigação incerta, somente com o trânsito em julgado favorável ao contribuinte. Eu afirmo “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.

Na mesma linha de raciocínio exposta, igualmente quando uma obrigação legal tem início é nada mais do que um “contas a pagar” do passivo, e não uma provisão; a obrigação tributária materializada (em sentido declaratório, pois a obrigação tributária nasce “ex vi legis”) por ato administrativo (lançamento), cuja legalidade em sentido amplo (do ato e, por consequência, da obrigação tributária declarada) esteja sendo discutida continua a ser um contas a pagar e nunca é transformada, pelo toque de um vara de condão, em uma provisão.

E, só isso acontece em face da presunção de legitimidade e de legalidade dos da norma legal. Somente com a solução definitiva que reconheça a ilegalidade do lançamento em decorrência da declaração de ilegalidade ou inconstitucionalidade da norma que o fundamentou, é que a obrigação deixa de desfrutar dos atributos de certeza e de liquidez; na verdade deixa, neste momento, de haver obrigação (ainda que parcialmente).

Não tenho dúvida, pois, que, sendo a exigência tributária uma obrigação legal, efeito de um fato jurídico que desfruta da presunção de constitucionalidade (lei) e da presunção de legitimidade (atos administrativos normativos ou individuais, como o lançamento tributário), ainda que tal exigência se encontre com sua exigibilidade suspensa, a obrigação legal não se transforma em provisão, mas permanece como um “contas a pagar” do passivo. Sua contrapartida, pois, nunca foi e nem terá sua natureza transmutada para despesa de provisão, esta sim uma despesa de obrigação legal.

*Igualmente, também **não são provisões** os juros incorridos sobre o passivo de tributos com exigibilidade suspensa. Conquanto os encargos moratórios dos tributos não se confundam com e não tenham a mesma natureza de tributos, aqueles também decorrem da exigência legal com a presunção de constitucionalidade e de legitimidade, com a presunção de certeza, e ausência de iliquidez. Entretanto, deve-se tomar cuidado, como se verá adiante, para não se extrair daí juízo de que é aplicável indistintamente a regra do acessório seguir o principal.*

Esse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já possui algumas decisões que reforçam o meu entendimento, conforme pode ser visto abaixo em dois julgamentos recentes:

“TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSAS - 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” (processo nº. 16327.001969/2006-59 – 1ª TO – 4ª Câmara – 1ª SJ CARF - Acórdão nº 1401-00.058, julg. 17/06/2009).

“TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSAS – 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”. (processo nº. 16327.000628/2005-85 – 3ª TO – 1ª Câmara – 1ª SJ - Acórdão nº 1103-00.261, julg. 06/07/2010)

Em virtude do exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário em primeiro plano pela incontestável falta de previsão legal que suporte a exigência da fiscalização e em segundo por não serem tributos com exigibilidade suspensa uma provisão passiva e sim contas a pagar diferido por força das determinações do art. 151 do Código Tributário Nacional por representarem uma obrigação líquida e certa.

Em assim sucedendo, voto por dar provimento em parte ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Redator para Formalização do Voto

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura - Redator para Formalização do Voto.

Em face da necessidade de formalização da decisão proferida nos presentes autos, e tendo em vista que o relator originário do processo não mais integra o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, encontro-me na posição de Redator, nos termos dos arts. 17 e 18, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 (RICARF).

Informo que, na condição de Redator, transcrevo literalmente a minuta que foi apresentada pelo Conselheiro durante a sessão de julgamento. Portanto, a análise do caso concreto reflete a convicção do relator do voto na valoração dos fatos. Ou seja, não me encontro vinculado: (1) ao relato dos fatos apresentado; (2) a nenhum dos fundamentos adotados para a apreciação das matérias em discussão; e (3) a nenhuma das conclusões da decisão incluindo-se a parte dispositiva e a ementa.

A seguir, a transcrição do voto.

A matéria objeto desse Voto Vencedor restringe-se à dedutibilidade dos depósitos judiciais na base de cálculo da CSLL.

Está registrado Termo de Verificação Fiscal, cujas informações estão comprovadas nos autos e cujos fundamentos cabem ser adotados de plano:

A Secretaria da Receita Federal do Brasil por intermédio da Superintendência Regional da 8ª Região Fiscal, em solução à consulta SRRF/8 a RF/DISIT Nº 186, de 11 de agosto de 2000, expressa seu entendimento em relação à dedutibilidade das despesas operacionais relativas a tributos ou contribuições com exigibilidade suspensa na determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido:

"A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, conforme o art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, que a instituiu, é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

Apesar de os arts. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, e 28 da Lei nº 9.430, de 1996, terem estendido à CSLL as normas de apuração e cálculo do IRPJ, ambos os diplomas ressalvaram continuar a base de cálculo da contribuição regida pela legislação vigente, ou seja, conforme definida pelo art. 2º da Lei nº 7.689/1988.

Há, pois, nítida distinção entre a base de cálculo desses dois tributos, não sendo automaticamente aplicáveis à CSLL os acréscimos e deduções determinados pela legislação do IRPJ, para efeito de apuração do lucro real, pois, se assim fosse, estar-se-ia impondo àquela exação a base de cálculo deste último.

Dessa forma, a restrição prevista no art. 344, parágrafo 1º, do atual RIR (art. 41, parágrafo 1º da Lei nº 8.981/1995), impedindo a dedutibilidade, segundo o regime competência, relativamente a tributos com exigibilidade suspensa, não pode, de plano, ser imposta na determinação da CSLL, devendo-se buscar na legislação específica desta contribuição a existência, ou não, de fundamento para semelhante veto.

O parágrafo 1º, letra "c", do art. 2º da Lei 7.689/1988, na redação dada pelo art. 2º da Lei nº 8.034, de 1990, ao tratar da base de cálculo da CSLL, assim dispôs:

"art. 2º ...

§1º ...

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

2 - adição do valor de reserva de reavaliação baixado durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no período base;

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o imposto de renda;

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso do período-base" Posteriormente, o art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, tratou da matéria nos seguintes termos:

"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 do 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 seguros e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;

II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;

V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

VI - das doações, exceto as referidas no § 2º;

VII - das despesas com brindes.

§1º ...

Como se depreende do relatado pela consulente, no que concerne aos tributos cuja exigibilidade esteja suspensa em virtude de liminar concedida em mandado de segurança por ela impetrado, com ou sem contra-cautela, tem ela apropriado os respectivos montantes como despesa conforme o regime de competência, para determinação do resultado do exercício, lançando a contrapartida desses montantes em uma conta de passivo que denomina por "Tributos Sub Judice".

Em que pese à denominação por ela adotada para tal conta, deve-se reconhecer, porém, que o lançamento que a embasa tem o caráter de uma provisão, não se tratando, em princípio, de uma obrigação efetivamente constituída que traduza uma exigibilidade do passivo análoga a um tributo a recolher.

Tem-se por pressuposto que os litigantes de boa-fé, ao contestarem determinada exigência tributária, possuam convicção sobre o seu descabimento, por ilegalidade ou inconstitucionalidade. Portanto, se aceita a tese que desenvolvem em juízo, - e que, obviamente, deveria refletir a concepção daqueles litigantes sobre a questão -, a obrigação tributária não se concretizaria, sendo essa a situação instaurada cautelarmente pelas liminares concedidas.

Fosse essa uma certeza absoluta, seria de todo desnecessário, - ou melhor, inadequado -, proceder-se a qualquer apropriação de despesa relativa a tais tributos sub judice, pois a priori já se saberia que não se configuraria a incidência.

No entanto, excetuadas as hipóteses em que a matéria teve apreciação judiciária definitiva pelos tribunais superiores, não é essa a realidade. Sendo o Direito uma ciência humana, a interpretação dos textos legais é sempre aberta, o que torna o resultado de qualquer lide potencialmente incerto. Face a tal incerteza, é que os litigantes, quando discutem questões relativas à incidência tributária, observando os princípios da competência, da prudência e do conservadorismo, realizam os pertinentes lançamentos contábeis, de maneira a consignar essa potencial possibilidade de a exigência tributária, ao contrário do pretendido em juízo, vir a confirmar-se, o que afetaria o patrimônio da empresa.

Deve-se convir que os lançamentos contábeis assim feitos revestem-se, em essência, das características das provisões. Não se pode confundi-los com exigibilidades futuras do 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. Assemelham-se, pois, às provisões para riscos fiscais."

Reforçando esse entendimento, no presente caso, é pacífica a jurisprudência do Conselho de Contribuinte:

1º Conselho de Contribuintes / 1ª Câmara I ACÓRDÃO 101-95.727.

CSLL - PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS - TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa - Por configurar uma situação 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 ineditíveis 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 SUSPENSIVA 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.

1º Conselho de Contribuintes / 3ª Câmara / ACORDÃO 101-23.006.

BASE DE CÁLCULO - TRIBUTO COM EXIGIBILIDADE SUSPENSIVA - Os tributos com exigibilidade suspensa não são dedutíveis para fins de apuração da base de cálculo da CSLL.

1º Conselho de Contribuintes / 1ª Câmara / ACORDÃO 101-96.253.

CSLL - PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS - TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSIVA - Por configurar uma situação 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 a pessoa jurídica.

Conclui-se, assim, que as despesas e respectivas provisões reconhecidas no resultado do exercício dos anos-calendário de 2004 e 2005 da fiscalizada a título de tributos ou contribuições com exigibilidade suspensa, bem como os juros de mora registrados sobre os mesmos tributos com exigibilidade suspensa por força de medidas judiciais, reconhecidos também no resultado do exercício em conformidade ao regime de competência, devem ser adicionados na determinação da base de cálculo da CSLL, por força do disposto no art. 13, I, da Lei nº 9.249/1995.

Em assim sucedendo, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Redator para Formalização do Voto