



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

Processo nº 19740.720196/2009-63
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1802-002.316 – 2ª Turma Especial
Sessão de 27 de agosto de 2014
Matéria Glosa de despesa não incorrida
Recorrente BANESTES S/A - BANCO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2004

TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR FORÇA DE MEDIDA JUDICIAL. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS.

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, como despesa, para efeito da determinação do Lucro Real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido -CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. A dedutibilidade somente ocorrerá após decisão judicial final, desfavorável à pessoa jurídica, observando-se o regime de caixa. São também indedutíveis os acréscimos de juros feitos às provisões contábeis de tributos e contribuições com exigibilidade suspensa. Sendo acessórios, seguem o tratamento conferido ao principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Processo nº 19740.720196/2009-63
Acórdão n.º **1802-002.316**

S1-TE02
Fl. 630

(documento assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa- Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Nelso Kichel- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, José de Oliveira Ferraz Corrêa, Nelso Kichel, Luís Roberto Bueloni Santos Ferreira e Gustavo Junqueira Carneiro Leão. Ausente, justificadamente, o conselheiro Marciel Eder Costa.

Relatório

Cuidam os autos do Recurso Voluntário de e-fls. 589/595 contra decisão da 4ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro I (e- fls.572/582) que julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário do auto de infração da CSLL do ano-calendário 2004.

Quanto aos fatos:

- que, em **23/10/2009**, a fiscalização da RFB lavrou auto de infração da CSLL, ano-calendário 2004 (e-fls. 210/215), imputando a seguinte infração:

(...)

001 - ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO ANTES DA CSLL (FINANCEIRAS). DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS - LEI Nº 9.249/95 (FINANCEIRAS).

Valor apurado conforme Termo de Verificação Fiscal que é parte integrante do presente Auto de Infração.

(...)

- Valor tributável (diferença de base de cálculo da CSLL): **R\$ 1.941.228,25**, assim especificada:

a) 31/12/2004, R\$ 45.394,88

b) 31/12/2004, R\$ 1.895.833,37

- Enquadramento legal: art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; **art. 13 da Lei nº 9.249/95**; art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96 e art. 37 da Lei nº 10.637/02.

- que, em complemento à narrativa dos fatos, consta do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 199/209), parte integrante do auto de infração:

(...)

2 - Da Ação Fiscal

2.1 – Da Auditoria

Em 10/03/2009 foi dada ciência ao contribuinte da inclusão da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido no MPF já existente, que tratava apenas de contribuições previdenciárias, através do Termo de Intimação de 08/04/2009.

Intimamos o interessado a apresentar, entre outros documentos, em relação ao ano-calendário 2004, demonstrativo detalhado por tributo/contribuição adicionado ao Lucro Real por conta de exigibilidade suspensa, cópia da decisão e do andamento das ações, detalhamento da linha 17 da DIPJ 2005, ano- calendário 2004, cópia de folhas do livro Razão Contábil do ano-calendário de 2004 referente aos tributos/contribuições com a exigibilidade

suspensa, e esclarecimentos sobre a não adição dos Tributos e Contribuições com Exigibilidade Suspensa ao cálculo da CSLL.

Dando prosseguimento à fiscalização, em 08/04/2009 intimamos o contribuinte a apresentar demonstrativo do crédito a ser compensado e cópias das petições iniciais dos processos.

Da análise dos documentos apresentados pelo contribuinte verifica-se que a despesa deduzida a título de contribuições com exigibilidade suspensa na apuração do lucro contábil do ano-calendário de 2004 (**Razão - conta: 4.9.4.20.90-2 - ICR - outros - contrib p/ Pis/Pasep e conta: 4.9.4.50.90-3 - Prov.p/Riscos Fiscais - Outros - ISS**), no valor total de **R\$ 2.001.119,89**, conforme Quadro Demonstrativo foi adicionada devidamente na apuração do Lucro Real, conforme Ficha 09B/Linha 15 da DIPJ ano-calendário 2004.

Em sua resposta ao item 3 do Termo Intimação Fiscal de 10/03/2009 o contribuinte alegou que **não fez a adição de tais valores na CSLL por não haver previsão legal para adição dos tributos com exigibilidade suspensa na Base da CSLL**.

O procedimento adotado pela empresa resultou em antecipação de despesas ou despesa indedutível, tendo em vista que as parcelas provisionadas oriundas de ações judiciais só podem ser excluídas da base de cálculo da CSLL quando a respectiva ação transitar em julgado.

O demonstrativo a seguir indica o processo judicial que deu origem à lide, bem como a informação acerca do trânsito em julgado da ação e a data do lançamento da reversão da provisão constituída anteriormente. Assim, da análise do quadro demonstrativo, depreende-se que todas as ações já transitaram em julgado em períodos posteriores ao ano-calendário objeto da auditoria.

MUNICÍPIO (ISS)	Nº Processo	TRÂNSITO EM JULGADO	Data da Reversão da Provisão	VALOR
S. J. DOS CALÇADOS (ES)	046.02.000078-5	02/05/2005	31/07/2007	1.026,07
SERRA (ES)	048.02.004136-3	13/06/2005	31/07/2007	2.222,05
SANTA TEREZA (ES)	044.02.000404-8	22/11/2005	31/07/2007	805,88
		total 2005		4.054,00
VITÓRIA (ES)	024.05.900156-0	28/11/2006	22/08/2008	65.521,46
		total 2006		65.521,46
SÃO PAULO (SP)	053.03.014737-1	03/08/2007	26/09/2008	468,67
SANTA Mª JETIBÁ (ES)	056.03.000042-8	18/10/2007	26/09/2008	891,48
MARATAÍZES (ES)	069.02.014653-1	01/11/2007	26/09/2008	932,80
		total 2007		2.292,95
CARIACICA (ES)	012.02.002471-2	11/04/2008	26/09/2008	12.867,13
PINHEIROS (ES)	040.03.000204-8	09/07/2008	26/09/2008	1.339,16
VILA VELHA (ES)	035.02.017688-5	28/08/2008	26/09/2008	19.211,82
		total 2008		33.418,11
		TOTAL MUNICÍPIOS		105.286,52
UNIÃO (PIS)	98.0004309-8	14/06/2007	Não houve	1.895.833,37

TOTAL GERAL	2.001.119,89
--------------------	---------------------

Com relação a essas ações, observam procedimentos distintos, a saber:

- a) Antecipação de despesas para os valores oriundos das ações do ISS;
- b) Despesa indedutível no ano-calendário 2004 para os valores advindos das ações do PIS.

A resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 750/93 consagra o Princípio da Competência:

- a) As receitas devem ser apropriadas quando realizadas (art. 9º, § 3º);
- b) As despesas devem ser lançadas quando incorridas (art. 9º, § 4º).

2.1.1 - Dos Procedimentos Adotados em Relação à Provisão Para Riscos Fiscais - ISS:

O contribuinte considerou dedutível da base de cálculo da CSLL no momento em que **constituiu a provisão para riscos fiscais**. Por ocasião do trânsito em julgado, **efetuou a reversão da provisão**, oferecendo à tributação os respectivos valores, tendo em vista que **as ações lhes foram favoráveis** e não havia motivo para manutenção da **Provisão para Riscos Fiscais**, em relação à parcela de **R\$ 105.286,52**, relativa ao ano-calendário de 2004.

Do procedimento adotado pelo contribuinte observa-se que, com relação a parcela desonerada a **título do ISS (R\$ 105.286,52)**, **não ocorreu a despesa**. Como foi constituída a Provisão dessa parcela no ano-calendário 2004, houve, naquela oportunidade, uma despesa não dedutível. Contudo, quando as ações transitaram em julgado, houve **reversão da provisão** em conta de resultado. **Sendo assim, a dedução da despesa ocorrida em 2004 teve seu efeito anulado por ocasião do trânsito em julgado, na medida que a contrapartida da baixa da provisão foi uma conta de receita (reversão de provisão).**

Neste caso, **observa-se postergação do tributo** que seria devido no ano-calendário de 2004, pois as deduções das despesas dos tributos com a exigibilidade suspensa ocorreram, indevidamente, em 2004, já que não foram adicionados na base de cálculo da CSLL. **Contudo, os trânsitos em julgado (com decisões favoráveis) dessas ações, ocorreram entre 2005 e 2008, anos em que poderiam ser deduzidos pelo interessado.**

No demonstrativo a seguir temos os valores devidos da CSLL considerando o ano-calendário em que ocorreu a reversão da provisão:

MUNICÍPIO	Nº Processo	TRÂNSITO EM JULGADO	Ano-calendário da reversão	Base de cálculo	Valor da CSLL
S. J. DOS CALÇADOS (ES)	046.02.000078-5	02/05/2005	2007	1.026,07	92,35

SERRA (ES)	048.02.004136-3	13/06/2005	2007	2.222,05	199,98
SANTA TEREZA (ES)	044.02.000404-8	22/11/2005	2007	805,88	72,53
			2007 Total		364,86
VITÓRIA (ES)	024.05.900156-0	28/11/2006	2008	65.521,46	5.896,93
SÃO PAULO (SP)	053.03.014737-1	03/08/2007	2008	468,67	42,18
SANTA Mª JETIBA (ES)	056.03.000042-8	18/10/2007	2008	891,48	80,23
MARATAÍZES (ES)	069.02.014653-1	01/11/2007	2008	932,80	83,95
CARIACICA (ES)	012.02.002471-2	11/04/2008	2008	12.867,13	1.158,04
PINHEIROS (ES)	040.03.000204-8	09/07/2008	2008	1.339,16	120,52
VILA VELHA (ES)	035.02.017688-5	28/08/2008	2008	19.211,82	1.729,06
			2008 Total		9.110,93

(...)

2.1.1.1 - Do método de amortização acolhido pelo CTN (Lei nº 5.172/1966):

Como resultado dos fatos descritos, depreende-se que se aplica ao caso concreto a imputação de pagamento, que consiste em tomar por base o valor recolhido quando da reversão da provisão do ISS, e, utilizando-se o "**método de amortização proporcional**" repartir tal valor entre principal, multa e juros proporcionalmente ao valor devido, que será abatido do crédito tributário oriundo da postergação do tributo.

A metodologia descrita tem como fundamentação os arts. 163 e 167 do CTN.

(...)

Ano-calendário	Data do vencimento	Data do pagamento	Valor do Principal	Valor recolhido Método Proporcional	Valor devido de CSLL
2004	31/03/2005	31/03/2008	364,86	222,09	142,77
2004	31/03/2005	31/03/2009	9.110,93	5.168,16	3.942,77
			TOTAL DEVIDO		4.085,54

BASE DE CÁLCULO: TOTAL DEVIDO/9%, ou seja, $4.085,54/0,09 = 45.394,88$ (onde 0,09 corresponde à alíquota de 9% da CSLL).

2.1.2 - Dos Procedimentos Adotados em relação à Provisão para Riscos Fiscais - PIS:

No mês de março de 2008, o contribuinte **baixou as provisões para Riscos Fiscais** no montante de R\$ 19.979.267,55, cujo valor inclui a parcela da provisão de 2004 (R\$ 2.001.119,89), efetuando o seguinte lançamento contábil:

D - 4.9.9.35.90-9 Provisão p/ Pass Conting. - outros Pass. PIS - Exig.Susp.

C - 1.8.8.45.00-6 Impostos e Contribuições a Comp. - PIS - Compensado

Observa-se do lançamento efetuado que a baixa da provisão não transitou em conta de resultado. Nesse sentido, não há que se falar em postergação de imposto, haja vista que a provisão baixada não foi oferecida à tributação. Assim, torna-se indedutível no ano-calendário de 2004 a despesa de Provisão para Riscos Fiscais - PIS, no valor de R\$ 1.895.833,37.

(...)

4- Do Lançamento

Por tudo exposto, efetuamos o lançamento do crédito tributário conforme explicitado a seguir.

No caso da Provisão p/ Riscos Fiscais - ISS, por ser uma postergação de despesas foi feita a imputação dos valores e cobrada as diferenças.

Quanto à Provisão advinda do PIS, será tratada como glosa de despesa, visto que, essa, no valor de R\$ 1.895.833,37, definitivamente não ocorreu.

Em resumo, a base de cálculo total foi a soma de R\$ 1.895.833,37 relativa à base de cálculo da provisão do PIS com a base de cálculo da provisão do ISS resultante da imputação dos valores, que é de R\$ 45.394,88, totalizando R\$ 1.941.228,25.

Enquadramento legal:

- arts. 43 e 44, § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96, alterado pelo art. 14 da Lei 11.488/2007, combinado com art. 106, inciso II, alínea "c", da Lei 5.172/1966; e art. 61 da Lei 9.430/96;

- art. 2º Lei 7.689/1998;

- art. 13,I, da Lei 9.249/1995;

(...)

O Crédito tributário lançado de ofício, ano-calendário 2004, perfaz o montante de **R\$ 411.967,44** assim discriminando (e-fl. 212):

Auto de Infração	Principal	Juros de Mora (calculados até 30/09/2009)	Multa de Ofício 75%	Total
CSLL	174.710,54	106.224,00	131.032,90	411.967,44

O sujeito passivo tomou ciência do auto de infração da CSLL em **03/11/2009**, por via postal, Aviso de Recebimento - AR (e-fl. 444); apresentou impugnação de e-fls. 448/454 em 03/12/2009 (e-fl. 480).

Nas razões da impugnação, o sujeito passivo argumentou, em síntese, que na **apuração do lucro líquido do exercício, antes da CSLL**, do ano-calendário 2004, excluiu – como despesa – a provisão dos tributos (INSS e PIS) *sub judice* (exigibilidade suspensa), e que

não adicionou respectivo valor na apuração da base de cálculo dessa exação fiscal objeto do lançamento fiscal, por falta de previsão legal.

A propósito, as razões suscitadas pelo sujeito passivo na impugnação estão resumidas no relatório da decisão *a quo* e que, no que pertinente, transcrevo, por contemplar os principais aspectos da lide (e-fls. 576/578), *in verbis*:

(...)

- a) *A Autoridade Administrativa levantou a não adição dos valores não pagos referente PIS e ISS discutidos judicialmente, alegando que a impugnante deixou de cumprir a legislação de regência no que tange à obrigatoriedade de adição também para apuração da base de cálculo da CSLL;*
- b) *Embora a CSLL possua identidade em relação à natureza jurídica do IRPJ, verifica-se que as suas formas de apuração são distintas e devem respeitar as normas instituidoras dos respectivos tributos;*
- c) *Como é sabido, a Lei nº 7689/1988 instituiu a CSLL das pessoas jurídicas e em sua redação não há menção qualquer a deduções na sua base de cálculo, não podendo o impugnante se curvar à determinação da IN 6/1999 e do Ato Declaratório (Normativo) COSIT nº 23/1999, por se tratarem de normas hierarquicamente inferiores à mencionada lei ordinária;*
- d) *No que diz respeito às adições, deduções, exclusões etc., devem as normas específicas dos respectivos tributos traçar as diretrizes para a sua apuração, não podendo considerar para a CSLL as regras previstas para o IRPJ;*
- e) *A própria Lei nº 8.981/1995 invocada pela Autoridade Administrativa, em seu artigo 41 e § 1º, determinou que: (...)*
- f) *Da mesma maneira a Lei 8.034/90, também faz referência ao lucro real, e em nada refere-se à Contribuição Sobre o Lucro Líquido, conforme se vê o artigo 2º, §1º: (...)*
- g) *Ressalta-se novamente que, **a obrigatoriedade de adição dos valores refere-se a LUCRO REAL, em nada se referindo a adição da CSLL;***
- h) *É importante reconhecer que Lucro Real se refere à imposto de renda, sendo clarividente que a expressão Lucro Real diz respeito somente à base de cálculo do IRPJ e não está relacionada à base de cálculo da CSLL;*
- i) *A Fazenda Nacional pretende impor à impugnante legislação tributária infralegal, a qual tem apenas função de regulamentar a legislação de regência, certo que não poderá alterá-la. A matéria exige reserva legal e a tributação não calcada na lei, mas em atos administrativos, ofende o **princípio da legalidade e da tipicidade tributária.***

(...)

Na sequência, a DRJ/Rio de Janeiro I (4ª Turma), à luz dos fatos e elementos de prova constantes dos autos, julgou a manifestação de inconformidade improcedente, conforme Acórdão, de 14/05/20012 (e-fls. 572/582), cuja ementa transcrevo, *in verbis*:

(...)

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

Ano-calendário: 2004

*BASE DE CÁLCULO. CONTRIBUIÇÕES. EXIGIBILIDADE
SUSPENSÃO. PROVISÃO. ADIÇÃO COMPULSÓRIA.*

As contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do art. 151 do CTN são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

(...)

Ciente desse *decisum* em **18/06/2012** (e-fl. 588), o contribuinte apresentou Recurso Voluntário em **17/07/2012** (e-fls 589/595) e juntou documentos (e-fls. 596/620), pedindo a reforma da decisão recorrida, reproduzindo, em suma, as mesmas razões objeto da impugnação e já transcritas anteriormente. Vale dizer, o recorrente pugna pelo cancelamento do auto de infração, alegando não haver base legal para a exigência de adição, à base de cálculo da CSLL, da provisão - tributos objeto de discussão judicial (exigibilidade suspensa) que subtraía - como despesa - do lucro líquido do exercício, antes da CSLL.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Nelso Kichel, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos para sua admissibilidade. Por conseguinte, dele conheço.

Conforme relatado, os autos tratam da exigência de crédito tributário atinente ao auto de infração da CSLL do **ano-calendário 2004**, em face da seguinte infração imputada: **ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO ANTES DA CSLL (FINANCEIRAS). DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS - LEI Nº 9.249/95 (FINANCEIRAS).**

A base de cálculo da CSLL é o resultado do exercício, antes da provisão do IRPJ, ajustado pelas adições e exclusões (Lei nº 7.689/88, art. 2º, § 1º, alínea “c”, redação dada pela Lei nº 8.034/90).

Lei 7.689/88 (redação dada pela Lei 8.034/90):

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

(...)

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base.(Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

(...)

No ano-calendário 2004, em relação ao resultado do exercício, antes da provisão do IRPJ (resultado contábil), o recorrente excluiu – como despesa – a provisão dos tributos (ISS e PIS) *sub judice* (exigibilidade suspensa), adicionando na apuração do lucro real, porém não adicionou respectivo valor na apuração da base de cálculo da CSLL.

O recorrente não nega o fato imputado; pelo contrário, reconhece que excluiu do lucro líquido do exercício, antes da apuração da CSLL, os tributos *sub judice* (ISS e PIS), porém defende tese de que inexistiu base legal para fazer a adição exigida pelo fisco.

Inexistindo preliminar a ser enfrentada, passo a análise do mérito da lide.

Nas razões do recurso, o recorrente não agitou matéria fática, apenas matéria de direito, defendendo a tese da inexistência de base legal para o fisco exigir a adição na base de cálculo da CSLL da provisão dos tributos *sub judice* (ISS e PIS), por terem sido excluídos como despesa do lucro líquido do exercício, antes da apuração da CSLL.

A irresignação do recorrente não merece prosperar.

Conforme narrado no relatório (transcrição da narrativa dos fatos efetuada pela fiscalização da RFB constante do Termo de Verificação Fiscal), no ano-calendário 2004 o recorrente constituiu **Provisão para Riscos Fiscais** (ISS e PIS com exigibilidade suspensa por decisão judicial), deduzindo da base de cálculo da CSLL – resultado do exercício, antes da provisão para o IRPJ, respectivos valores como despesa do ano-calendário 2004.

Na verdade, em relação aos tributos com exigibilidade suspensa não podem ser deduzidos como despesa da base de cálculo da CSLL por serem despesas incertas quanto à existência. Tanto é verdade que a contribuinte discutiu judicialmente a legalidade/constitucionalidade da obrigação tributária nesse ano-calendário e seguintes, sendo declarada a suspensão da exigibilidade por ordem judicial, de plano. A contribuinte buscou judicialmente a declaração de inexistência de relação jurídica-tributária em face do fisco, nesse particular.

Os tributos com exigibilidade suspensa por ordem judicial por não serem despesas incorridas, seguem o regime de caixa (somente podem ser apropriados como despesas quando incorridas). Por isso, se amoldam a provisão para riscos fiscais, despesas incertas quanto à existência etc (provisão indedutível para efeito do IRPJ e da CSLL).

Doutrinariamente as provisões contábeis 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**.

No mesmo sentido, ao tratar do tema provisões contábeis, Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins, Ernesto Rubens Gelbcke e Ariovaldo dos Santos (in **Manual de contabilidade societária**. São Paulo: Atlas, 2010, p.335) esclarecem:

*“(…) As provisões podem ser distinguidas de outros passivos quando **há incertezas sobre os prazos e valores** que serão desembolsados ou exigidos para sua liquidação. (...) Assim, uma provisão somente deve ser reconhecida quando atender, cumulativamente, as seguintes condições: (a) a entidade tem uma obrigação legal ou não formalizada presente como consequência de um evento passado; (b) é provável a saída de recursos para liquidar a obrigação; e (c) pode ser feita estimativa confiável do montante da obrigação.”*

As provisões contábeis também referem-se a fato futuro, incerto e de valor apenas estimável, como a provisão para riscos fiscais.

Ocorre que a legislação do imposto de renda somente admite a constituição, como custo ou despesa operacional, das seguintes provisões (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, I, e RIR/1999, art. 335):

- a) provisões constituídas para o pagamento de férias de empregados (RIR/1999, art. 337);
- b) provisões para o pagamento de décimo-terceiro salário (RIR/1999, art. 338);
- c) provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida em lei especial a elas aplicável (RIR/1999, art. 336).

Como visto, além daquelas expressamente previstas na legislação do imposto de renda (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, I, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 14), a pessoa jurídica pode constituir contabilmente as provisões que entenda serem necessárias à sua atividade ou aos seus interesses sociais.

Todavia, na hipótese de a provisão constituída na contabilidade ser considerada indedutível para fins da legislação do imposto de renda e da CSLL, a pessoa jurídica deverá efetuar no Lalur parte A, a adição do respectivo valor ao lucro líquido do período, para a apuração do lucro real. No período em que a **provisão for revertida contabilmente (inexistência da despesa)**, ela poderá ser excluída do lucro líquido para fins de determinação do lucro real

O certo é que a dedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa apenas ocorrerá no momento em que houver decisão final da lide, na hipótese de a mesma ser desfavorável ao contribuinte - mantida a exigência de pagamento do tributo – despesa incorrida (Solução de Consulta SRRF 7ª RF, nº 168, de 19/06/01, DOU 18/09/01). Como o desfecho da ação judicial é incerto, deve o contribuinte aguardar a sua definição.

No caso, os tributos (ISS e PIS) *sub judice* no ano-calendário 2004, período objeto do lançamento de ofício, destarte, não são despesas incorridas (conta de resultado); são provisões para riscos fiscais – conta de passivo.

Como dito, as provisões contábeis para riscos fiscais referem-se a fato futuro, incerto e de valor apenas estimável, enquanto a despesa incorrida caracteriza-se por ser certa e

determinada, representando uma obrigação já existente (líquida e certa, livre de condição para sua exigibilidade).

As provisões para riscos fiscais (tributos com exigibilidade suspensa), por conseguinte, não são despesas incorridas; logo, se foram subtraídas do lucro líquido contábil do exercício, antes do IRPJ ou antes da CSLL, como despesas, devem ser adicionadas na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois são indedutíveis.

A contabilização de provisões, por conta de fato futuro e incerto, ajustam-se, com exatidão, em relação a tributos cuja exigibilidade é suspensa por medida judicial (pois discute-se a existência, ou não, da obrigação tributária, fato gerador, hipótese de incidência, se é legal ou constitucional; há dúvida, destarte, acerca da própria existência da obrigação tributária, da relação jurídico-tributária entre contribuinte-fisco).

Isto porque a possibilidade de o crédito tributário ser considerado improcedente por decisão judicial definitiva, no futuro, torna-o incerto. Poderá ele não ser mais cobrado, já não o podendo no presente em razão da suspensão de sua exigibilidade. Assim, na existência dessa possibilidade, não se pode dizer que tais despesas, que podem no futuro ser declaradas inexistentes pelo judiciário, sejam incorridas. Para serem incorridas, devem constituir fato certo e determinado. Se podem ser declaradas como inexistentes, no futuro, não há como considerá-las certas, determinadas e incorridas.

O tratamento da legislação do IRPJ relativo tributos com exigibilidade suspensa/provisões para riscos fiscais (Lei nº 8.981/95, art. 41, § 1º e Lei 9.249/95, art. 13, I) aplica-se, igualmente, à CSLL (Lei nº 7.689/88, art. 2º, § 1º, alínea “c”, redação dada pela Lei nº 8.034/90), e por força dos arts. 57 da Lei 8.981/95 e **art. 28 da Lei nº 9.430/96**.

Ou seja, esses dispositivos legais da legislação do IRPJ vedam a dedução, como despesa, de tributos com exigibilidade suspensa, pois determinam, em síntese, a aplicação do regime de caixa (somente podem deduzidos da base de cálculo do IRPJ as despesas incorridas). E a legislação da CSLL segue esse mesmo entendimento da legislação do IRPJ, por determinação expressa dos arts. 57 da Lei 8.981/95 e **art. 28 da Lei nº 9.430/96**.

A propósito, no auto de infração da CSLL, de forma expressa, consta a fundamentação legal com base no artigo 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95, que é expresso no sentido de obstar a dedução de provisões para riscos fiscais (tributos com exigibilidade suspensa), pois tal provisão, para efeitos fiscais, segue o regime de caixa (somente deve ser deduzida da base de cálculo a despesa incorrida, em consonância com o art. 41, § 1º, da Lei nº 8.981/95).

Vale dizer, esse fundamento legal, consignado no lançamento de ofício (e-fl. 214), veda expressamente a dedução de qualquer tipo de provisão, exceto as relativas a férias, a 13º salário e as do setor de seguro, capitalização e previdência privada, nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e que, a seguir, reproduzo:

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, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;

(...)

(grifos acrescentados)

Nesta linha de entendimento, foi emitida a **Solução de Consulta SRRF/8ª RF/DISIT Nº 216/2003**, a seguir reproduzida, na qual a autoridade estabelece que os tributos com exigibilidade suspensa, não se constituindo em obrigação certa, são mera provisão e, assim, se deduzidos na apuração do lucro líquido contábil da pessoa jurídica, devem ser adicionados para fins de determinação da base do tributo.

SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/8ª RF/DISIT Nº 216/2003

11/11/2003

FUNDAMENTOS LEGAIS

(...)

12. Os tributos com exigibilidade suspensa não possuem caráter de certeza, necessário à sua configuração como obrigações. Nessas circunstâncias, os valores a eles correspondentes, depositados ou não, constituem mera provisão, caracterizando medida preventiva e acautelatória, no sentido de evitar uma surpresa indesejável, caso o julgamento final da ação seja adverso ao contribuinte.

Conseqüentemente, tais valores, quando deduzidos na apuração do lucro contábil da pessoa jurídica, de acordo com o regime de competência, devem ser adicionados para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, por força do disposto no art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249, de 1995, acima transcrito.

(grifos acrescentados)

Alega, também, o recorrente que a obrigatoriedade de adição dos tributos com exigibilidade suspensa (parágrafo 1º do artigo 41 da Lei nº 8.981/95), seria aplicada apenas ao "lucro real", não à base de cálculo da CSLL, que tanto a Lei nº 8.541/92 como a Lei nº 8.981/95 teriam sempre tratado da base de cálculo do imposto de renda e não da contribuição social sobre o lucro líquido, que tem base de cálculo própria prevista expressamente em lei específica.

Ora, como anteriormente mencionado, no caso de tributos com exigibilidade suspensa não há, ainda, despesa incorrida, pois há incerteza, inclusive, acerca da existência da obrigação tributária, da existência de relação jurídico-tributária contribuinte-fisco, quanto à discussão em curso travada, deduzida em juízo, quanto à legalidade/inconstitucionalidade da legislação de regência do tributo objeto da demanda judicial.

Então, nessa situação, não tem sentido querer dissociar o § 1º do art. 41 da Lei 8.981/95 do art. 13, I, da Lei 9.249/95, pois, de forma intrínseca, esses dispositivos estão entrelaçados, são iminentes e se complementam, pois tributo com exigibilidade suspensa (despesa ainda não incorrida) amolda-se ao mesmo entendimento de provisão para riscos fiscais que é indedutível na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, porque é necessário observar o regime de caixa, ou seja, somente são dedutíveis despesas incorridas, que não é o caso.

A propósito, dispõe o artigo 41, parágrafo 1º, da Lei 8.981/95, *in verbis*:

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 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.

A extensão da inteligência desse dispositivo legal e do art. 13, I, da Lei 9.249/95 para apuração da base de cálculo da CSLL decorre, expressamente, por força do art. 57 da Lei 8.981/95 e art. 28 da Lei nº 9.430/96, que estendem as normas de apuração do IRPJ à apuração da CSLL.

Lei nº 8.981/95, art. 57:

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

Lei nº 9.430/96

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71.

IN SRF 93/97

Art. 49. Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro líquido as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, observadas as alterações previstas na Lei nº 9.430, de 1996.

Não há razão para o termo “apuração” ser interpretado restritivamente (v.g., como entendem alguns, apenas para definir se o valor tributável da CSLL deve ser apurado sob a forma de estimativa mensal ou a partir do balancete mensal de redução; se terá por base o resultado apurado anualmente, de acordo com a legislação comercial (lucro real), ou o lucro presumido trimestral, ou, ainda, o lucro arbitrado).

O vocábulo relaciona-se sim com a composição da própria base de cálculo da contribuição, a respeito do que pode se adicionado ou excluído, com repercussão direta exatamente na apuração final, respeitando-se, por óbvio, exceções legais.

A alegação de que a aplicação do art.41, §1º, da Lei nº 8.981/95, restringir-se-ia à determinação do lucro real, não autoriza a concluir que os valores dos tributos com exigibilidade suspensa possam ser deduzidos da base de cálculo da CSLL. Fixada a premissa do caráter de provisão, o art. 2º da Lei nº 7.689/88 dispõe que “...**a base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda (...), ajustado pela (...) adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real**”. Não se pode olvidar, ainda, o disposto no art.13, I, da Lei nº 9.249/95.

Hiromi Higuchi, Fábio H. Higuchi e Celso H. Higuchi (in Imposto de Renda das empresas: interpretação e prática. 36ª ed. São Paulo, IR Publicações, 2011, pp.372373), ao tratarem do art. 41 da Lei nº 8.981/95, afirmam:

“(...) Essa lei veio dar coerência à dedutibilidade dos tributos contestados pelos contribuintes, ou seja, se alegam que a cobrança é ilegal ou inconstitucional não poderão, ao mesmo tempo, dizer que se tratam de despesas incorridas”.

Não se tratando de despesas incorridas, a reserva de valores lançados na escrituração contábil nada mais representa que mera provisão. A provisão não dedutível na determinação do lucro real terá que ser adicionada também na apuração da base de cálculo da CSLL porque assim determina o art.2º da Lei nº 7.689/88, alterado pelo art.2º da Lei nº 8.034/90.

O imposto ou a contribuição como ICMS, PIS, COFINS, IOF etc. com exigibilidade suspensa por impugnação ou recurso administrativo ou medida judicial favorável não constitui despesa incorrida mas mera provisão. Despesa incorrida é a irreversível enquanto a provisão pode resultar em despesa incorrida ou não, dependendo da decisão final na esfera administrativa ou judicial.” (destaquei)

Esse entendimento da Administração é reiterado na IN SRF 390/2004 — a qual teve por fim regulamentar de forma consolidada as diversas leis disciplinadoras da CSLL, consoante consta do preâmbulo, cujo artigo 50, abaixo transcrito, dispõe que os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa não são dedutíveis da base de cálculo da CSLL.

IN SRF 390/2004

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

(...)

Subseção IV

Dos Tributos e Contribuições

Da dedutibilidade

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

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa (...).

(...)

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 disciplinamento previsto no art. 41, § 1º, da Lei nº 8.981/95 e no art. 13, inciso I da Lei nº 9.249/95.

Vale dizer, os precedentes da jurisprudência administrativa deste CARF também são pela aplicabilidade à contribuição social sobre o lucro líquido as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, observadas as alterações previstas na Lei nº 9.430, de 1996. Senão vejamos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 2004, 2007. AUTO DE INFRAÇÃO. JUROS SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. PROVISÕES. DESPESAS INDEDUTÍVEIS. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. DESCABIMENTO. *A incerteza inerente a despesas com juros sobre tributos com exigibilidade suspensa confere-lhes natureza de provisões, e, como tais, tem a dedutibilidade expressamente obstada pelo artigo 13, caput e inciso I, da Lei nº 9.249/95. Da mesma forma, o parágrafo 1º do artigo 41 da Lei nº 8.981/95 impede a dedutibilidade de tributos e contribuições com exigibilidade suspensa, na determinação do lucro real, alcançando não somente o principal, mas também os juros de mora que são encargos acessórios acrescidos àquele, como recomposição da parcela do próprio tributo depreciada pela mora do contribuinte.* **CSLL. IMPEDIMENTO À DEDUTIBILIDADE RESTRITO À DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL. INOCORRÊNCIA.** *A restrição à dedutibilidade das despesas de tributos e contribuições com exigibilidade suspensa alcança também a base de cálculo da CSLL, não somente porque aplicam-se à contribuição as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, como também porque tais despesas, caracterizando-se como provisões, tiveram sua dedutibilidade expressamente vedada, tanto para o IRPJ como para a CSLL, pelo artigo 13 da Lei 9.249/95. (Acórdão nº 1402-001-215, sessão de 04/10/2012, Relator Frederico Augusto Gomes de Alencar).*

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2002 Ementa:. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR FORÇA DE MEDIDA JUDICIAL. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. Os tributos cuja exigibilidade estiver suspensa por força judicial são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, tendo nítido caráter de provisão. A dedutibilidade somente ocorrerá após decisão judicial final, desfavorável à pessoa jurídica. Precedentes da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (acórdãos nº 9101001.512, de 20/11/12, e nº 910100.592, de 18/5/10). **JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR FORÇA DE MEDIDAS JUDICIAIS.** São também indedutíveis os acréscimos de juros feitos às provisões contábeis de tributos com exigibilidade suspensa. Sendo acessórios, seguem o tratamento conferido ao principal. (Acórdão nº 1103-000.822, sessão de 06/03/2013, Redator designado Cons. Eduardo Martins Neiva Monteiro).

CSLL. DEDUÇÕES DA BASE DE CÁLCULO. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151, do Código Tributário Nacional CTN, são indedutíveis para efeito da determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. (Acórdão nº 9101-001.512, sessão de 20/11/2012, Relator Cons. Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz).

“CSLL. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. Devem ser adicionados ao lucro líquido do período, para fins de determinação da base de cálculo da contribuição social, os tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medida judicial. Precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais. **JUROS APLICADOS SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa.** São também indedutíveis os acréscimos de juros feitos às provisões contábeis de tributos com exigibilidade suspensa [...]” (Acórdão nº 1101-000.813, de 3/10/12)

“IRPJ. 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. **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 [...]” (Acórdão nº 1402-00.007, de 27/7/09)

“LUCRO REAL JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÃO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa MEDIDAS JUDICIAIS DEDUTIBILIDADE. *Conforme o caput do art. 41 da Lei 8.981/95, os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência. Quando os tributos e contribuições estão com exigibilidade suspensa por força de medidas judiciais, nos termos do § 1º do mesmo artigo, a regra de dedutibilidade de que trata o caput do artigo, não se aplica. Consequentemente os juros de mora incidentes sobre esses valores também não podem seguir o regime de competência, por serem acessórios do principal [...]” (Acórdão nº 107-09.344, de 16/4/08)*

“IRPJ — CSLL — 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 [...]” (Acórdão nº 101-96.271, de 9/8/07)*

“[...] 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 seguem a norma de dedutibilidade do principal [...]” (Acórdão nº 101-96.008, de 1/3/07).*

Dessa forma, entendo que não há ajuste a fazer no lançamento fiscal, bem como na decisão recorrida.

Processo nº 19740.720196/2009-63
Acórdão n.º **1802-002.316**

S1-TE02
Fl. 648

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

(documento assinado digitalmente)

Nelso Kichel