



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

Processo n° 19740.720240/2009-35
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1301-000.793 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 17 de janeiro de 2012
Matéria CSLL
Recorrente GOLDEN CROSS ASSISTENCIA INTERNACIONAL DE SAUDE LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2004, 2005

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.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2004, 2005

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Os membros da Turma acordam, por maioria, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Conselheiro Relator. Vencidos os Conselheiros Valmir Sandri e Diniz Raposo no ponto relativo à dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa da base de cálculo da CSLL.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto de Souza Junior - Presidente.

(assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto de Souza Junior, Valmir Sandri, Waldir Veiga Rocha, Paulo Jakson da Silva Lucas, Carlos Augusto de Andrade Jenier e Diniz Raposo e Silva.

Relatório

Trata o processo do auto de infração, com ciência em 26/11/2009 (AR fls. 130), 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\$ 1.074.216,09, acrescida da multa de ofício de 75 % e juros de mora.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, fls. 122/129, a exação teve como motivo as seguintes constatações:

- Durante a ação fiscal, o autuado foi intimado a esclarecer o motivo pelo qual o montante de R\$ 5.725.489,13, referente a “Tributos e Contribuições com Exigibilidade Suspensa – DIPJ/2005 – ficha 09 A – Linha 21”, não foi adicionado à base de cálculo da CSLL do ano calendário de 2004, assim como o valor de R\$ 6.210.245,27, relativo ao ano-calendário de 2005.

- Em resposta, o autuado alegou que “o montante referido a tributos com exigibilidade suspensa não foi adicionado à base de cálculo da CSLL dos anos-calendário de 2004 e 2005 porque a Lei que determina a base de cálculo da CSLL não dispõe acerca da indedutibilidade dos valores correspondentes aos tributos com exigibilidade suspensa.”

- Assim, foi lavrado o presente auto de infração em razão da 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\$ 5.725.489,13 para o ano-calendário de 2004, e de R\$ 6.210.245,27, para 2005.

Enquadramento legal: artigo 13 da Lei nº 9.249/95; art. 37 da Lei nº 10.637/02.

Inconformada, a interessada apresentou impugnação em 28/12/2009, fls. 133/157, apresentando os seguintes argumentos:

- Impetrou Mandados de Segurança nº 1999.61.00.019647-0 e nº 97.0031602-5, questionando a exigibilidade da COFINS e da Contribuição Previdenciária, realizando depósitos judiciais.

- Em 14/02/2008, o Mandado de Segurança nº 1999.61.00.019647-0 foi julgado parcialmente desfavorável, com o montante depositado a título de COFINS convertido em renda para a União, o que ratifica sua natureza de débito dedutível, não devendo, em hipótese alguma, ser utilizado como base de cálculo para apuração da CSLL.

- Resta a discussão quanto aos débitos de Contribuição Previdenciária, objeto do Mandado de Segurança nº 97.0031602-5, os quais permanecem com exigibilidade suspensa, garantidos por depósitos judiciais.

- Alega a tempestividade da impugnação.

- A indedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa é tão somente para fins de apuração do Lucro Real, com base no artigo 344, §1º do RIR/99.

- As normas editadas para fins de apuração de IRPJ só poderão ser aplicadas na apuração da CSLL nos termos do art. 6º da Lei nº 7.689/88, não se observando qualquer possibilidade na formação da base de cálculo-Lucro Líquido, obtido antes do Lucro Real.

- As leis utilizadas como fundamento da autuação não prevê a indedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa no caso da CSLL.

- A ausência de regra específica prevendo a indedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa sobre o lucro líquido já comprova a falta de intenção do legislador ordinário em prever esse incremento na base de cálculo da CSLL, pois, do contrário, já teria editado lei prevendo esta adição, ao Lucro Líquido, desde 1993.

- Considerar que os lançamentos contábeis, concernentes aos tributos com exigibilidade suspensa, são provisões, é distorcer tanto a natureza dos tributos com exigibilidade suspensa, quanto o próprio conceito de provisão.

- O vínculo obrigacional já se instaurou desde a ocorrência do fato gerador, sendo um passível exigível do Fisco. Se a exigibilidade estiver suspensa, estará o contribuinte diante de uma obrigação fiscal incorrida e não adimplida, podendo ocorrer o lançamento para evitar a decadência.

- Não cabe conceituar como provisão, já que a mesma compreende uma parcela extraída dos resultados da empresa para suportar despesas que serão incorridas e que não têm valores determinados, por ser impossível sua mensuração.

- O vínculo obrigacional ocorreu, não cabendo classificar como provisão o montante apurado devido, cuja exigibilidade esteja suspensa, tanto que necessitou de proteção judicial contra atos de cobrança.

- Traz acórdãos do CARF.

- O único fundamento para a autuação é o artigo 50 da IN SRF nº 390/2004.

No entanto, é imprescindível a existência de Lei para que determinado tributo possa ser cobrado. Assim, a IN SRF nº 390/2004 carece de competência, atribuída às leis, de prever ajustes na base de cálculo.

- A pretensão da fiscalização de estender a indedutibilidade da apuração do lucro real, para apuração da base de cálculo da CSLL, é totalmente carecedora de fundamento de validade, o que leva à conclusão de que os tributos com exigibilidade suspensa são dedutíveis na determinação da base de cálculo da CSLL.

- O tributos e contribuições incorridos e devidos, ainda que com a exigibilidade suspensa, não perdem a característica de despesa, sendo, do ponto de vista contábil, considerados obrigações exigíveis.

- Com o fato gerador, ocorreu a obrigação tributária, sendo a suspensão da exigibilidade uma proteção temporária do sujeito passivo contra atos de cobrança da autoridade administrativa.

- A cobrança viola o artigo 2 da Lei nº 7.689/88, que determina o regime de competência para dedução dos tributos, independentemente de terem sido pagos ou depositados, gerando um acréscimo indevido e ilegal ao lucro líquido, compelindo ao pagamento de CSLL maior que o devido.

- A autuação implica ofensa ao Princípio da Inafastabilidade da Jurisdição, artigo 5º, XXXV da CF/88, por considerar indedutíveis da base de cálculo os tributos que são objeto de contestação judicial, e tiveram sua exigibilidade suspensa.
- Traz doutrina e jurisprudência acerca de dedutibilidade de tributo com exigibilidade suspensa como despesa.
- Como não há previsão legal para indedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa, não restou caracterizada qualquer infração para aplicação da multa de ofício de 75%, e sequer para cobrança de mora.
- No caso de manter a autuação, requer a compensação com a base de cálculo negativa da CSLL dos anos anteriores em 30%, nos termos do artigo 42 da Lei nº 8.981/95.

A autoridade julgadora de primeira instancia decidiu a matéria por meio do Acórdão 12-33.335, de 22/09/2010, da DRJ/RJI, (fls.338), tendo sido lavrada a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2004, 2005

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.

POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO - INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA.

Uma vez constatada a dedução indevida de tributos com exigibilidade suspensa, é necessária a verificação da situação da demanda judicial para determinar qual procedimento a ser adotado durante a ação fiscal. Caso ação com sentença transitada em julgado, deve-se verificar se ocorreu a inobservância do regime de competência, que impõe a formalização do lançamento sob o critério da chamada postergação, dentro dos limites do Parecer Normativo COSIT Nº 2/96.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITE DE 30%.

A partir do ano calendário de 1995, a base de cálculo negativa da CSLL, acumulada de períodos anteriores, podem ser compensadas com a base de cálculo ajustada até o limite de 30%.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

É o relatório.

Passo ao voto.

Voto

Conselheiro Paulo Jakson da Silva Lucas

O recurso voluntário é tempestivo e assente em lei. Dele conheço.

Vê-se do relatório que trata-se no presente processo de exigências de CSLL cumulados de multa de ofício de 75% e juros de mora, decorrentes de autos de infração, lavrados em vista da constatação pela autoridade fiscal que a contribuinte excluiu indevidamente da base de cálculo da CSLL tributos com a exigibilidade suspensa nos anos calendários de 2004 e 2005.

Em sua defesa, a recorrente alega que o art. 41, §1º, da Lei 8.981/1995 não se aplica ao cálculo da CSLL. Afirma que o artigo 50, §único da IN SRF nº 390/2004 carece de embasamento legal. Também aduz que a natureza dos tributos com exigibilidade suspensa é de obrigação, e não de provisão. Logo, o presente lançamento não teria base legal.

Aduz, ainda, que referente ao Mandado de Segurança nº 1999.61.00.019647-0, que discute a COFINS, já transitou em julgado, com a conversão dos depósitos judiciais em renda da União, confirmando sua dedutibilidade.

Neste caso, deve-se ressaltar, que a decisão de primeira instância, em perfeita harmonia com a aplicação do Parecer Normativo Cosit 2/96, concluiu pela exoneração da base de cálculo dos valores convertidos em renda da União decorrente da ação transitada em julgado da Cofins, refazendo, inclusive, as compensações com a base de cálculo negativa, nos termos do art. 58 da Lei 8.981/1995.

Ressalte-se, ainda, em que pese a contestação por parte da recorrente com relação ao art. 50 da IN/SRF 390/2004, resta claro que tal dispositivo não fundamentou a autuação, foi usado apenas como reforço ao disposto no art. 13, inc. I, da Lei 9.249/1995.

Resta a discussão quanto aos débitos de Contribuição Previdenciária, objeto do Mandado de Segurança nº 97.0031602-5, os quais permanecem com exigibilidade suspensa, garantidos por depósitos judiciais.

Por pertinente e esclarecedor transcrevo trechos do voto recorrido:

“O presente lançamento se baseia no disposto do art. 13 da Lei n.º 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 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;

Ante o exposto, nos cabe analisar se o tributo com exigibilidade suspensa deve ser considerado como despesa propriamente dita, ou como uma provisão. A

autuada afirma que a natureza seria de uma obrigação, ou seja, despesa, já que com a ocorrência do fato gerador surge o vínculo obrigacional, cabendo a sua dedução da base de cálculo da CSLL. No entanto, devo discordar de sua defesa, posto que os tributos com exigibilidade suspensa não possuem caráter de certeza e liquidez, necessário à sua configuração como obrigações e despesas. Muito pelo contrário, já que o objeto da ação judicial é o próprio vínculo obrigacional, estando em discussão o fato gerador, sua base de cálculo e alíquota, podendo, no caso de favorável ao autor, a sentença declarar a inexistência de uma relação jurídica tributária.

Nessas circunstâncias, os valores correspondentes aos tributos, 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. Ademais, a provisão representa uma estimativa de valor a desembolsar derivada de fato gerador contábil já ocorrido. Apenas quando a obrigação torna-se definida, ou seja, líquida e certa, deixa de ser provisão e passa a ser conta a pagar.

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 n.º 9.249, de 1995, acima transcrito. Afasto, portanto, a alegação de ausência de regra específica prevendo a indedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa na determinação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Neste sentido, constata-se que o parágrafo único do artigo 50 da IN SRF nº 390/2004, diferente do alega a autuada, tem fundamento legal no artigo 13, inciso I da Lei nº 9.429, de 1995, dispondo quanto à apuração da CSLL.

Pois bem, antes de adentrar na matéria de mérito de fato discutida nos presentes autos, faz-se necessário algumas considerações acerca das normas que tratam do regime de competência, da dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa, e por fim do conceito de provisão e despesas (contas a pagar) que trará subsídios para definir a presente lide.

De acordo com a Lei das Sociedades Anônimas (Lei n. 6.404/76), a escrituração da companhia deve observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência. Por este regime, as receitas devem ser contabilizadas no período-base em que constituído o direito ao seu recebimento, os custos e as despesas, naquele em que constituído o dever jurídico de efetuar o pagamento. Sendo assim, as receitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, independentemente do seu recebimento ou pagamento.

Portanto, por estar condicionada a um evento futuro, que poderá resultar em efeitos favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, evidencia-se que o valor do tributo/contribuição com exigibilidade suspensa é uma provisão e não despesas incorridas (contas a pagar) conforme entende a recorrente. Com o advento da Lei nº 8.981/95, seu artigo 41 reintroduziu o regime de competência para a dedutibilidade dos tributos e contribuições na determinação do lucro real, com exceção para os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172/66, havendo ou não depósito judicial, conforme disposto no § 1º. do referido dispositivo legal, a seguir transcrito:

"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."

Assim, por força do disposto no art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95 de início transcrito, e tendo em vista a necessidade da formação da provisão para o registro dos tributos com exigibilidade suspensa, em função de sua contingência passiva em exercício futuro, os valores apropriados como despesa no ano-calendário, devem ser adicionados ao lucro líquido para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro.

Nesse sentido é a jurisprudência deste Conselho, vejamos alguns exemplos:

CSSL — 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).

PROVISÕES — provisões somente podem ser deduzidas das bases de cálculo da CSSL 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)

O fato é que, a razão para que a lei determine a indedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa é a simples inexistência da despesa efetiva, na medida em que os tributos podem ou não serem devidos/pagos, dependendo do resultado final do processo judicial.

Com relação a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício, matéria há muita debatida, inclusive sob o aspecto da competência para este colegiado apreciar, tendo em vista que sua incidência sobre a multa não integra efetivamente o lançamento aqui discutido, é de se ressaltar, que o art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora à taxa de 1% ao mês, caso a lei não disponha de modo diverso, e a Lei n. 9.430/96 determina a aplicação da taxa Selic aos casos em questão. Aí entendendo-se como crédito, a obrigação tributária principal como um todo, incluindo a multa de ofício proporcional.

Em consonância com vasta jurisprudência deste Conselho, entendo que uma vez mantido parcialmente o lançamento, cabe a cobrança de multa de ofício nos termos do artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430/96 e, conseqüentemente com base no art. 61, parágrafo terceiro, da Lei n. 9.430/97, que prevê a aplicação de juros de mora sobre os débitos decorrentes de tributos e contribuições cujos fatos geradores ocorreram a partir de 01 de janeiro de 1997. A título de exemplo transcrevo a ementa:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 13/02/2012 por PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, Assinado digitalmente em 13/

02/2012 por PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, Assinado digitalmente em 14/02/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA

JUNIOR

Impresso em 28/02/2012 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA

JUROS DE MORA. MULTA DE OFICIO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Ac. CSRF/04-00.651, de 18/09/2007, proc. 16327.002231/2002-85, Rel. Cons. Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho

Em conclusão, por todo o exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso, acompanhando a decisão de primeiro instância para manter a cobrança da CSLL no valor total de R\$ 519.701,18, com multa de ofício e juros de mora.

(assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator