



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.002228/2006-08
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.044 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 5 de agosto de 2020
Recorrente STAHL BRASIL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Luis Henrique Marotti Toselli, que lhe deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIMANTOB – Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-005.044 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 11065.002228/2006-08

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por STAHL BRASIL S/A ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1803-00.976, na sessão de 02 de agosto de 2011, no qual foi negado provimento ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

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, apresentando nítido caráter de provisão.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

PRECLUSÃO.

Questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, com a apresentação da petição impugnativa inicial, e somente vêm a ser demandadas na petição de recurso, constituem matérias preclusas das quais não se toma conhecimento, por afrontar o princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o Processo Administrativo Fiscal

O litígio decorreu de lançamentos de CSLL apurada nos anos-calendário 2002 a 2004 a partir da constatação de dedução indevida, na apuração do lucro tributável, de tributos com exigibilidade suspensa por decisão judicial. A autoridade julgadora de 1ª instância julgou improcedente a impugnação (e-fls. 271/273). O Colegiado *a quo*, por sua vez, não conheceu *da matéria relativa a taxa de juros SELIC sobre multa de ofício e*, no mérito, negou provimento ao recurso voluntário (e-fls. 311/320).

Cientificada em 21/09/2012 (e-fls. 330/331), a Contribuinte interpôs recurso especial em 05/10/2012 (e-fls. 332/412) no qual arguiu divergências parcialmente admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 415/418, do qual se extrai:

No recurso especial, a recorrente suscitou as seguintes matérias:

- a) Dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa. Sustenta que, mesmo com a exigibilidade suspensa, os tributos não perdem a condição de passivo exigível, sendo obrigações líquidas e certas. Não se caracterizam, pois, como provisão.
- b) Inexistência de disposição legal vedando a dedução de tributos com exigibilidade suspensa da base de cálculo da CSLL. A norma legal restritiva faz referência expressa apenas ao Imposto de Renda, nada existindo quanto à contribuição. Daí conclui a recorrente que a dedução da base de cálculo da CSLL é permitida.
- c) Equiparação de depósito judicial a pagamento. Os valores depositados saem da esfera patrimonial da recorrente e, por força do disposto no Lei n.º 9.703/1998, são transferidos para a conta única do Tesouro Nacional. Com a realização do desembolso, visando garantir o cumprimento da obrigação tributária, o contribuinte incorre em uma despesa, que não pode ser considerada provisão.

Como paradigmas, trouxe a recorrente os seguintes acórdãos: 1103-00.261, da 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara, e 1401-00.058, da 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, ambos da Primeira Seção de Julgamento do CARF; e 107-09.534, da Sétima Câmara, do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes; e 198-00.099, da Oitava Turma Especial, também

do Primeiro Conselho de Contribuintes. Este último acórdão, entretanto, não serve de paradigma, uma vez que foi reformado pelo Acórdão n.º 9101-001.512, da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF.

São esses, em resumo, os pontos essenciais do recurso interposto.

A recorrente suscitou em três questões. Quanto à primeira (item "a"), que se refere à dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa, o dissenso jurisprudencial ficou demonstrado pelos paradigmas.

As ementas dos acórdãos paradigmas, no que interessa à matéria aqui tratada, foram assim redigidas:

TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa - DEDUTIBILIDADE Provisão passiva representa uma obrigação incerta, ou certa mas ilíquida. O ato legal, a lei, tem presunção de constitucionalidade e de legitimidade. A obrigação ex lege tributária desfruta desse atributo e só com o trânsito em julgado favorável ao contribuinte têm-se derruídas a certeza e a liquidez: **obrigação tributária com exigibilidade suspensa não traduz contabilmente uma provisão, mas um contas a pagar** - diversamente, por ex., de um passivo relativo a uma reclamação trabalhista ainda em curso.

As interpretações literal, lógica e sistemática conduzem à exegese de que as despesas com tributos com exigibilidade suspensa permanecem dedutíveis, para a determinação da base de cálculo da CSLL. (Acórdão n.º 1103-00.261)

TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa - DEDUTIBILIDADE Provisão passiva representa uma obrigação incerta, ou certa mas ilíquida. O ato legal, a lei, tem presunção de constitucionalidade e de legitimidade. A obrigação ex lege tributária desfruta desse atributo e só com o trânsito em julgado favorável ao contribuinte têm-se derruídas a certeza e a liquidez: **obrigação tributária com exigibilidade suspensa não traduz contabilmente uma provisão, mas um contas a pagar** - diversamente, por ex., de um passivo relativo a uma reclamação trabalhista ainda em curso.

As interpretações literal, lógica e sistemática conduzem à exegese de que as despesas com tributos com exigibilidade suspensa permanecem dedutíveis, para a determinação da base de cálculo da CSLL. (Acórdão n.º 1401-00.058)

O acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas, embora tratando de realidades fáticas idênticas (dedução da base de cálculo da CSLL de tributos com exigibilidade suspensa), e tendo como fundamento normativo os mesmos dispositivos legais (em especial o art. 8º da Lei n.º 8.541/1992 e art. 2º, § 1º, alínea "c", item 3, da Lei n.º 7.689/1988), divergiram nas conclusões, caracterizando o dissenso na interpretação da lei, que é o pressuposto que autoriza a interposição do recurso especial.

Além disso, a recorrente atendeu ao disposto no §8º do art. 67, do Anexo II do RICARF, demonstrando analiticamente a divergência, mediante indicação dos pontos nos acórdãos paradigmas que divergiam do acórdão recorrido.

Quanto aos outros dois pontos (itens "b" e "c"), é nítida a falta de prequestionamento, pois o acórdão recorrido não chegou sequer a fazer referência a eles. Não há prequestionamento acerca da tese da inexistência de disposição legal vedando deduzir da base de cálculo da CSLL o valor de tributos cuja exigibilidade esteja suspensa (item "b"); e tampouco acerca da aludida equiparação de depósito judicial a pagamento (item "c"). Ademais, esses pontos não serviram de fundamento à decisão recorrida, sendo, por isso, ociosa a discussão travada em torno deles.

Portanto, em relação a essas matérias, o recurso especial não pode ter seguimento, tendo em vista o disposto no art. 67, § 5º, do Anexo II do RICARF (art. 67, § 3º, do Anexo II, do antigo regimento interno, aprovado pela Portaria MF n.º 256/2009)

Conclusão

Pelo exposto, decido por:

a) **NEGAR SEGUIMENTO** ao recurso especial quanto aos pontos que se referem à *inexistência de disposição legal vedando deduzir da base de cálculo da CSLL o valor*

de tributos cuja exigibilidade esteja suspensa; e a equiparação de depósito judicial a pagamento. Dessa decisão não cabe agravo, dado o disposto no art. 71, § 2º, inciso V, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

b) **DAR SEGUIMENTO** ao recurso especial apenas quanto à discussão envolvendo a *dedutibilidade da base de cálculo da CSLL de tributos com exigibilidade suspensa.* (destaques do original)

Defende a Contribuinte, na parte admitida de seu recurso especial, a *descaracterização dos tributos com exigibilidade suspensa como “provisões contábeis”, afirmando-os passivo exigível*, porque decorrentes de lei, consoante determina o art. 180 da Lei nº 6.404/76. Aduz que segundo o princípio contábil da competência, os passivos devem ser *reconhecidos a partir do momento em que comprovadas sua exigibilidade e liquidez* e, no caso, a COFINS *trata-se de obrigação – líquida e certa, por sinal, eis que se trata de obrigação ex lege, cujo nascimento independe da vontade do contribuinte mas tão somente da ocorrência do fato gerador, decorrente de eventos já ocorridos, cuja liquidação resultará na saída de recursos.*

Entende que *circunstâncias que modificam o crédito tributário (como, no presente caso, a suspensão de sua exigibilidade), não afetam, de forma alguma, a existência e a validade da obrigação tributária, que continua intacta, até que seja inserida no ordenamento jurídico, norma individual e concreta que se sobreponha à obrigação.* Limita o conceito de provisões às obrigações em que *paira incerteza sobre a exigibilidade e liquidez*, e, no caso, a suspensão da exigibilidade em nada diferencia o tributo *daqueles recolhidos ordinariamente aos cofres públicos, uma vez que essa situação é temporária* e poderá ensejar a sua inclusão na base de cálculo da CSLL em caso de decisão definitiva favorável ao contribuinte.

Invoca os pronunciamentos do IBRACON transcritos nas defesas precedentes e afirma o dissídio jurisprudencial em face dos paradigmas indicados, que *atribuíram aos tributos com a exigibilidade suspensa a natureza de “passível exigível” e não “provisão”.* Destaca o voto condutor do paradigma nº 1103-00.261 que classifica o registro em debate como *“contas a pagar”, permanecendo dedutível, para fins de determinação da base de cálculo da CSLL*, e também transcreve excertos do voto condutor do acórdão nº 107-09.534.

Conclui, assim, que o acórdão recorrido deve ser reformado por ir de encontro com o entendimento defendido por outras Turmas deste Conselho.

Pede, assim, que o recurso seja acolhido e provido para cancelar *a exigência mantida a título de CSLL, multa, juros e demais encargos incidentes, em razão da comprovação da divergência entre o acórdão recorrido e outros julgados proferidos por esse E. Tribunal Administrativo.*

Os autos foram remetidos à PGFN em 14/02/2017 (e-fls. 419), e retornaram em 22/02/2017 com contrarrazões (e-fls. 420/433) na qual a PGFN aduz *que a decisão hostilizada merece ser mantida incólume, haja vista que se amolda perfeitamente aos preceitos legais reinantes, bem assim ao acervo probatório radicado nos autos.*

Afirma a *impossibilidade de deduzir tributo com exigibilidade suspensa da base de cálculo da CSLL* com fundamento no art. 13, I da Lei nº 9.249/95, reporta-se à Instrução Normativa SRF nº 390/2004, e expõe:

Segundo o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (FIPECAFI. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável às demais sociedades. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007), as provisões representam “expectativas de perdas de ativos ou estimativas de valores a desembolsar que, apesar de financeiramente ainda não efetivados, derivam de fatos geradores contábeis já incorridos; isto é, dizem respeito a

perdas economicamente incorridas [...] ou prováveis valores a desembolsar originados de fatos já acontecidos.”

Em outros termos, provisões consistem em diminuições de ativo ou surgimento de exigibilidades decorrentes de fatos contábeis que subtraem o patrimônio líquido, cujos patamares, momento de cobrança ou a própria existência do decréscimo ainda se encontram indefinidos, incertos. Trata-se de uma reserva destinada a cobrir eventual perda de ativo ou desembolso de valores a serem definidos em momento ulterior, mas relativos a fatos já consolidados.

Despesas, a seu turno, são os gastos desembolsados ou efetivamente devidos, necessários ao desenvolvimento das operações da empresa. Para que seja configurada a despesa passível de dedução, hão de estar presentes três atributos, nos termos disciplinados pelo art. 299 do RIR/99 e art. 47 da Lei n.º 4.506/64, quais sejam: necessidade, efetividade e materialidade. Aqui, importa salientar que a despesa deve ser comprovada documental e apresentar os elementos materiais necessários à fixação de sua existência e limites, contornando-se de absoluta certeza quanto a estes aspectos.

Vale à pena abeberarmos-nos na Deliberação n.º 489/05 da Comissão de Valores Imobiliários, para coligar mais elementos tendentes a traçar a distinção ora assoalhada.

Segundo tal normativo, “Uma provisão é um passivo de prazo ou valor incertos (item 6, II); e “Um passivo é uma obrigação presente de uma entidade, decorrente de eventos já ocorridos, cuja liquidação resultará em uma entrega de recursos.” (item 6, V). E ao confrontar ambos, averba-se de modo didático no item 7 que: “As provisões podem ser distinguidas de outros passivos, tais como contas a pagar a fornecedores e provisões derivadas de apropriações por competência, **porque há incertezas sobre o tempo ou o valor dos desembolsos futuros exigidos na liquidação.**[...]”

Ante essas considerações, é possível perceber que provisões e despesas distinguem-se, dentre outras peculiaridades, pelo grau de certeza relativa aos seus elementos material, temporal, espacial, subjetivo e quantitativo. Enquanto as provisões carecem de algumas destas definições, nas despesas esses balizamentos encontram-se devidamente fixados.

Nesse contexto, a despesa retrata o dispêndio realizado ou devido sem qualquer sombra de dúvida, ao passo que a provisão diz respeito a uma perda de ativo ou desembolso estimados, possíveis, indefinidos, a serem acertados no futuro.

Com apoio nesses elementos, forçoso é assentar que os tributos com exigibilidade suspensa, em razão de discussão judicial ou administrativa, jamais poderiam ser caracterizados, sob o enfoque jurídico-contábil, como despesas. E por uma razão muito singela: falta-lhes a certeza quanto à existência, à quantidade, ao momento de cobrança, aos sujeitos, enfim, a vários aspectos que necessariamente devem integrar a despesa.

A rigor, se o próprio contribuinte está a contestar o débito tributário que lhe é imputado, por considerá-lo inconstitucional ou desbordante dos limites legais, afigura-se óbvio que inexistente a certeza quanto à futura cobrança da exação, seja no que tange ao seu montante, à legitimidade dos sujeitos da relação jurídica, ao espaço temporal, ou até mesmo à sua existência. Se há a possibilidade de a instância competente decretar o descabimento do tributo, é indubitável que não se trata de um dispêndio certo; muito ao contrário, cuida-se de uma diminuição patrimonial que pode ou não ocorrer. A dúvida é imanente à referida circunstância fática.

Se houver pendência na apreciação, pelo órgão competente, de questionamento do crédito tributário, a respectiva cobrança estará suspensa, nos moldes do art. 151, III, do CTN. Enquanto este estado de fato perdurar, tem-se situação de total indefinição quanto ao tributo discutido, pelo menos no que toca aos pontos contestados pelo contribuinte. E até que haja manifestação final sobre o assunto, com a resolução das controvérsias, é impossível falar-se na existência de uma verdadeira despesa.

Nessa linha de raciocínio, evidencia-se que a única classificação viável para os tributos com exigibilidade suspensa por discussão judicial ou administrativa é realmente a categoria das provisões. (*destaques do original*)

Acrescenta que o simples fato de o tributo consistir em obrigação decorrente de lei não tem o condão de o convolar em despesa. Isto porque a exigibilidade, que também decorre naturalmente da lei, está suspensa, e a própria existência do tributo, em várias de suas nuances, está sob discussão, não havendo como lhe imputar a condição de um débito certo. Em seu entendimento, tributo cuja exigibilidade esteja suspensa não é tributo pago, nem é tributo indubitavelmente devido quando há discussão judicial ou administrativa, pois se está sendo debatido é porque há controvérsia instaurada acerca da sua cobrança. E sendo assim, à míngua da solidez e definição da perda de ativo ou do gasto, entremostra-se evidente que o tributo inexigível em razão de discussão judicial ou administrativa configura-se como provisão, que, em sua essência, espelha a expectativa de uma perda, a estimativa de um desembolso a ser possivelmente levado a efeito no futuro.

Invoca o princípio contábil da prudência, na medida em que *não se sabe se a liquidação dessa obrigação será ultimada ao final da querela instaurada. Acrescenta que as provisões derivadas de tributos com exigibilidade suspensa não foram contempladas com a permissão para dedução da base de cálculo da CSLL no art. 13, I da Lei nº 9.249/95, e reporta-se ao art. 150, §6º da Constituição Federal, bem como ao art. 141 do CTN para afirmar a impossibilidade de se acolher a pretensão da Contribuinte.*

Reporta-se a julgados deste Conselho em favor de seu entendimento para concluir que *somente no futuro, com o pagamento, o tributo representará despesa com efetiva repercussão no conceito de lucro, base de cálculo da CSLL. Acrescenta que os arts. 41 e 57 da Lei nº 8.981/95 também impõe a indedutibilidade dos tributos em debate e cita julgado favoráveis a esta interpretação.*

Aduz, ainda, que:

Diante da clareza da norma, perde relevância a alegação do recorrente, segundo a qual a Comissão de Valores Mobiliários aprovou norma de procedimento de contabilidade (NPC22), no sentido de que as obrigações tributárias com exigibilidade devem ser registradas contabilmente como contas a pagar.

Em primeiro lugar, essa orientação, por si só, não parece necessariamente confrontar com a fundamentação até aqui exposta. De todo modo, ainda que assim não fosse, basta lembrar que os atos administrativos - no caso, a orientação aprovada pela CVM - devem guardar observância da lei (art. 41, §1º, da Lei 8981/95), e não o contrário.

O crédito tributário, nos termos do artigo 141 do Código Tributário Nacional, não pode ser de qualquer forma alterado, se não houver expresso permissivo legal.

[...]

No caso em apreço, não há norma que permita a dedução pretendida pelo recorrente. Aliás, muito ao contrário. Há expressa vedação, o que obsta o atendimento do pleito e, conseqüentemente, enseja a manutenção do r. acórdão recorrido.

Pede, assim, que seja negado provimento ao recurso especial da Contribuinte.

Em 16/03/2017 a Contribuinte teve ciência do seguimento parcial de seu recurso especial (e-fl. 437).

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

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

Recurso especial da Contribuinte - Mérito

Este Colegiado já se manifestou contrariamente ao entendimento defendido pela Contribuinte, como são exemplos as ementas dos seguintes julgados:

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

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. DEDUTIBILIDADE DE 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. O mesmo ocorre com a provisão para juros sobre contingências fiscais os quais, por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, devem seguir a norma de dedutibilidade do principal. (Acórdão nº 9101-01.214, Sessão de 18/10/2011)

CSLL. DEDUÇÕES DA BASE DE CÁLCULO. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE 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)

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

PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA.

Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos discutidos judicialmente, cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão (Lei 9.249/1995, art. 13, I). Além disso, não há nenhum antagonismo entre as regras da Lei 9.249/1995 (art. 13, I) e da Lei 8.981/1995 (art. 41, §1º, e art. 57). O sentido delas é o mesmo, ou seja, vedar a dedução antecipada de tributo com exigibilidade suspensa, dada a sua condição de incerteza. Nesse contexto, seja como provisão, seja como uma despesa que só pode ser deduzida pelo regime de caixa, os tributos com exigibilidade suspensa não podiam mesmo ter sido deduzidos da base de

cálculo da CSLL no ano-calendário de 2005. (Acórdão n.º 9101-002.762 - Sessão de 5 de abril de 2017).

Recentemente este Colegiado¹ negou provimento a recurso especial semelhante ao presente, acompanhando, em sua maioria², o voto desta Conselheira, condutor do Acórdão n.º 9101-004.503. São, aqui, reiterados os fundamentos lá expostos.

Do voto condutor do Acórdão n.º 9101-002.336, de lavra do ex-Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, acompanhado à unanimidade na sessão de julgamento de 5 de maio de 2016, extrai-se:

O conceito de provisão abarca situações variadas.

O que caracteriza uma provisão é sua correspondência a situações sobre as quais paira algum grau de incerteza quanto à existência, ao valor, ao vencimento, etc., de uma obrigação ou de uma perda patrimonial.

As provisões não abarcam apenas registros de "riscos" de perda patrimonial, como a "provisão para créditos de liquidação duvidosa".

Há também provisões para encargos sociais e trabalhistas.

Há ainda a própria "provisão para o imposto de renda" constituída no encerramento do período de apuração, quando já consumado o fato gerador.

O próprio texto legal do inciso I do art. 13 da Lei 9.249/1995 não restringe o conceito de provisão às provisões para risco de perda patrimonial, que normalmente apresentam um maior grau de incerteza.

Nesse passo, não se pode negar que uma obrigação tributária que está sendo discutida em juízo pela contribuinte, que está com a exigibilidade suspensa no contexto de um processo judicial, possui a característica essencial de uma provisão, que é, no caso, a incerteza quanto à sua própria existência.

É até contraditório que a contribuinte questione a existência da obrigação tributária, suspendendo inclusive a sua exigibilidade, e ao mesmo tempo defenda sua dedutibilidade como sendo uma obrigação certa.

Nas suas próprias indagações, a contribuinte afirma que poderá obter uma decisão judicial que extinguirá o crédito tributário discutido. Eis aí a incerteza em relação à existência da obrigação, que a contribuinte procura negar.

Em reforço ao que está sendo dito, registro o conteúdo do voto que orientou o Acórdão n.º 1301-00.794, de 17/01/2012, exarado pelo conselheiro Waldir Veiga Rocha, que também colaciona variada jurisprudência sobre o tema:

O ponto central da discussão é a natureza das despesas com provisões para pagamento de tributos discutidos em juízo e cuja exigibilidade estava suspensa, se despesas efetivamente incorridas, como quer a interessada, ou se provisões, como entende o Fisco. Como corolário dessa questão, discute-se também a dedutibilidade, ou não, de tais despesas (ou provisões) para fins de determinação da base de cálculo da CSLL.

A matéria é bastante conhecida, e já foi objeto de apreciação por este colegiado, quando do julgamento dos processos n.º 16327.000028/2005-17 e n.º 16327.001299/2006-71, também sob minha relatoria, resultando,

¹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

² Acordaram, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Lívia De Carli Germano e Amélia Wakako Morishita Yamamoto, que lhe deram provimento.

respectivamente, os acórdãos n.º 1301-00.275, de 09/03/2010, e n.º 1301-00.642, de 04/08/2011.

Por bem refletir meu entendimento sobre o assunto, transcrevo, a seguir, excerto do voto proferido no primeiro processo e reproduzido no segundo, sendo em ambas as ocasiões acompanhado à unanimidade pela Turma.

[...] Com efeito, as despesas com tributos, na situação em que estes estão submetidos ao crivo do Poder Judiciário e com exigibilidade suspensa, não se revestem da certeza e da liquidez indispensáveis a que sejam consideradas despesas incorridas a pagar. Em conseqüência, suas contrapartidas, registradas no passivo, se caracterizam como provisões para fazer face a evento futuro e incerto.

Não se discute a correção do registro contábil, pertinente à luz dos princípios e convenções da contabilidade, especialmente aquele do conservadorismo. Também não se trata de glosa de despesas tidas por desnecessárias ou não usuais. O ponto central é que as despesas discutidas são incertas tanto para o contribuinte, que as considera indevidas e as discute judicialmente, quanto para o ente tributante, que se vê na dependência de manifestação do Poder Judiciário para que possa exigir o tributo. Isso ficou bem claro no voto condutor do acórdão recorrido, no trecho a seguir transcrito:

13 - A obrigatoriedade de pagar os valores dependem de eventos futuros e incertos, ou seja, dependem de decisão judicial. Se for incerto, não pode ser classificado como contas a pagar, que por sua natureza, impõe liquidez e certeza. A provisão, por sua vez, não possui um dos elementos, quais sejam liquidez e certeza, pois se assim fosse, um termo seria sinônimo do outro.

14 - Ao interpor a ação judicial o interessado pretende ver dispensado do recolhimento do tributo. Para a administração tributária demonstra que, segundo seu entendimento, o valor não é devido, como também demonstra para seus sócios e terceiros que luta para não recolher o tributo. Em suma, tanto o interessado, quanto a administração tributária, não têm certeza sobre seus direitos. Ambos aguardam o pronunciamento do poder judiciário.

Demonstrada a natureza de provisão dos valores ora discutidos, impõe-se sua adição para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, ex vi do art. 13, inciso I, da Lei n.º 9.249/1995. Tal foi exatamente o procedimento do Fisco, o qual reputo correto.

[...]

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

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

17.358, de 17/12/2008. Rec. 164.752. Rel. Cons. Marcos Rodrigues de Mello)

CSLL — PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS — TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa — Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão.

JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR FORÇA DE MEDIDAS JUDICIAIS — Por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, os juros de mora sobre tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais seguem a norma de dedutibilidade do principal.

(Ac. 101-95.727, de 20/09/2006. Rec. 135.395. Rel. Cons. Paulo Roberto Cortez)

IRPJ — CSLL — PROVISÕES NÃO 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 a seguem a norma de dedutibilidade do principal. (Ac. 101-96.008, de 01/03/2007. Rec. 151.401. Rel. Cons. Paulo Roberto Cortez)

CSLL. DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. ANO-CALENDÁRIO 1998. Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, II a IV, do CTN, constituem provisões e não despesas incorridas, estando vedada sua dedução para apuração da base de cálculo da CSLL. (Ac. 103-23.031, de 24/05/2007. Rec. 156.083. Rel. Cons. Aloysio José Percínio da Silva)

PROVISÕES — provisões somente podem ser deduzidas das bases de cálculo da CSLL se assim a lei expressamente autorizar. Classificam-se como tais, os elementos do passivo, cuja exigibilidade, montante ou data de liquidação, isolada ou conjuntamente, não são certos e determináveis no período de apuração. Assim, valores registrados como tributos, contribuições e demais acréscimos, não passíveis de serem exigidos por força de medida judicial, quadram-se nesta classificação e devem ser adicionados à base de cálculo da

contribuição social sobre o lucro, se seu registro contábil reduziu o resultado do exercício. (Ac. 103-23.037, de 24/05/2007. Rec. 156.322. Rel. Cons. Guilherme Adolfo dos Santos Mendes)

CSLL — BASE DE CÁLCULO — DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPensa — Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, inciso II do CTN, constituem provisões e não despesas incorridas, estando vedada sua dedução para apuração da base de cálculo da CSLL, conforme regra do art. 13, inciso I, da Lei 9.249/95. (Ac. 108-08.126, de 02/12/2004. Rec. 139.544. Rel. Cons. Luiz Alberto Cava Macieira)

Os argumentos da Contribuinte contra a classificação dos tributos com exigibilidade suspensa como provisões já foram enfrentados por esta Conselheira no voto que integra o Acórdão n.º 1101-000.813:

Aduz a recorrente que os valores glosados não possuem a natureza de provisões, mas, sim, de despesas efetivas. Aborda os conceitos de provisão, passivo e contingência passiva, para evidenciar a dedução de despesas reconhecidas no resultado em razão da constituição de um passivo efetivo, que decorre de uma obrigação legal com prazo certo e valor determinado, reportando-se à Deliberação CVM n.º 489/05, que aprovou o Pronunciamento IBRACON NPC n.º 22.

O presente lançamento tem por fundamento o art. 13, inciso I da Lei n.º 9.249/95, que assim dispõe:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;

[...] (negrejou-se)

O entendimento da recorrente, no sentido de que os valores glosados possuem natureza de obrigação legal, já foi acolhido em Turma deste Conselho Administrativo, no julgamento refletido no Acórdão n.º 1401-00.058, de cuja ementa extrai-se:

TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa – DEDUTIBILIDADE

Provisão passiva representa uma obrigação incerta, ou certa mas ilíquida. O ato legal, a lei, tem presunção de constitucionalidade e de legitimidade. A obrigação ex lege tributária desfruta desse atributo e só com o trânsito em julgado favorável ao contribuinte têm-se derruídas a certeza e a liquidez: obrigação tributária com exigibilidade suspensa não traduz contabilmente uma provisão, mas um contas a pagar - diversamente, por ex., de um passivo relativo a uma reclamação trabalhista ainda em curso.

As interpretações literal, lógica e sistemática conduzem à exegese de que as despesas com tributos com exigibilidade suspensa permanecem dedutíveis, para a determinação da base de cálculo da CSLL.

No voto condutor do referido acórdão, o I. Conselheiro Marcos Shiguelo Takata observa que provisão representa uma obrigação incerta, ou certa mas ilíquida, e que a obrigação tributária, em razão da presunção de constitucionalidade e de legitimidade da lei, é certa e líquida enquanto não se der o trânsito em julgado favoravelmente ao contribuinte, o

qual, em verdade, exige a reversão do passivo antes contabilizado. Discorda, assim, *que o fato de se ingressar com ação judicial contra certa lei tributária ou contra a legalidade de uma obrigação tributária transforme o passivo representativo desta obrigação em provisão*, e afirma o acerto o item 4 do Anexo II do Pronunciamento IBRACON NPC nº 22, aprovado pela Deliberação CVM nº 489/2005.

Referido Pronunciamento assim estabelece no Sumário que integra seu Anexo I:

DEFINIÇÕES

6. Os termos a seguir são utilizados nesta NPC com os seguintes significados:

(...)

ii. Uma provisão é um passivo de prazo ou valor incertos.

O termo provisão também tem sido usado no contexto de contas retificadoras, como depreciações acumuladas, desvalorização de ativos e ajustes de valores a receber. Esses ajustes aos valores contábeis de ativos não são abordados nesta NPC.

iii. Provisões derivadas de apropriações por competência são passivos por mercadorias ou serviços que foram recebidos ou fornecidos, mas que não foram faturados ou acordados formalmente com o fornecedor, incluindo montantes devidos a empregados (por exemplo, os montantes relativos à provisão para férias), os devidos pela atualização de obrigações na data do balanço, entre outros. Embora às vezes seja necessário estimar o valor ou o tempo das provisões derivadas de apropriações por competência, o que poderia assemelhar-se conceitualmente a uma provisão, a diferença básica está no fato de que as provisões derivadas de apropriações por competência são obrigações já existentes, registradas no período de competência, sendo muito menor o grau de incerteza que as envolve.

[...]

vi. Uma obrigação legal é aquela que deriva de um contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos), de uma lei ou de outro instrumento fundamentado em lei.

[...]

Ocorre que os conceitos de provisão e obrigação legal podem se tocar e se confundir em determinadas circunstâncias. O próprio Pronunciamento acima referido cogita desta possibilidade ao assim estabelecer, também no Anexo I:

Provisões

10. Uma provisão deve ser reconhecida quando:

a. uma entidade tem uma obrigação legal ou não formalizada presente como consequência de um evento passado;

b. é provável que recursos sejam exigidos para liquidar a obrigação; e

c. o montante da obrigação possa ser estimado com suficiente segurança.

Se qualquer uma dessas condições não for atendida, a provisão não deve ser reconhecida. É importante notar, por outro lado, a diferença existente entre provisões e outros passivos e contingências passivas, conforme os itens 7, 8 e os exemplos no Anexo II a esta NPC, notadamente aqueles incluídos no item 4.

No presente caso, as decisões judiciais favoráveis à contribuinte afetam não só o direito do Fisco de exigir o crédito tributário, mas também suspendem a obrigação legal da contribuinte de pagá-lo. Há não só incerteza quanto ao seu recebimento por parte do Fisco, como também em relação ao seu pagamento por parte da contribuinte. Daí a possibilidade, como citado no voto do I. Conselheiro Marcos Shiguelo Takata, de *reversão* deste passivo ao final do litígio judicial, prática comum no âmbito das provisões. Caso se tratasse de uma obrigação legal, líquida e certa, a decisão judicial final favorável ao contribuinte ensejaria o reconhecimento de uma receita por insubsistência passiva, semelhante a um perdão de dívida, e não mera reversão de provisão.

Quanto ao referido item 4 do Anexo II do Pronunciamento IBRACON NPC nº 22, não se vislumbra, ali, um reconhecimento explícito de que tributos com exigibilidade suspensa por decisão judicial seriam qualificados como obrigação legal e não como provisão. Veja-se:

ANEXO II

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

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

[...]

4. Tributos

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

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

[...]

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

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

No primeiro contexto, abordado no item "a", observa-se que, embora proposta uma ação judicial, nada se fala da existência de decisão hábil a suspender a exigibilidade do crédito tributário. O mesmo ocorre na seqüência do desenvolvimento do exemplo, no qual a análise tem em conta, apenas, decisões judiciais ainda não definitivas, sem qualquer referência acerca da eficácia imediata destes atos judiciais.

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

Oportuno transcrever, neste ponto, doutrina invocada na decisão recorrida, extraída do *Manual de Contabilidade Societária, da FIPECAFI, ed. Atlas, 2010, cap. 19 (Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes)*, p.p. 339/341. Os autores dessa obra, manifestando-se precisamente sobre o *exemplo 4-a do Anexo II da NPC 22 do Ibracon*, consignam que:

Ao afirmar que se trata o caso de uma *obrigação legal* e não de uma provisão, foi criada, no nosso entender, uma ideia inexistente na norma: a de que uma obrigação de natureza legal não pode ser reconhecida como provisão, ou então não pode ser considerada de natureza *possível* ou *remota*, e sim tem que, obrigatoriamente, ser registrada como passivo líquido e certo, a pagar, independentemente da característica de probabilidade de desembolso futuro. E **isso contraria frontalmente o texto da própria norma, como já visto.**

Isto porque, na introdução do tema, os autores comparam o Pronunciamento IBRACON NPC n.º 22 com o entendimento expresso pelo IASB e assim concluem:

Em primeiro lugar, a NPC deriva da IAS 37 emitida pelo IASB, e esta não contém o referido exemplo, e ele não se coaduna, no nosso julgamento, com o conteúdo das próprias normas, nem com a NPC 22 e nem com a IAS 37. No corpo da IAS 37 não há qualquer distinção entre "obrigação legal" e "obrigação não formalizada" (*constructive obligation*) para fins de reconhecimento de uma provisão. Veja-se na parte inicial relativa às Definições, dentro do § 6^a, da NPC 22:

"(v) Um passivo é uma **obrigação** presente de uma entidade, decorrente de eventos já ocorridos, cuja liquidação resultará em uma entrega de recursos.

(vi) Uma obrigação legal é aquela que deriva de um contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos), de uma lei ou de outro instrumento fundamentado em lei.

(vii) Uma obrigação não formalizada é aquela que surge quando uma entidade, mediante práticas do passado, políticas divulgadas ou declarações feitas, cria uma expectativa válida por parte de terceiros e, por conta disso assume um compromisso."

A partir dessas três definições pode-se construir que: "Um *passivo* é uma *obrigação legal* ou uma *obrigação não formalizada* presente de uma entidade."

Ainda nas definições, há o conceito de provisão:

"(ii) Uma provisão é um passivo de prazo ou valor incertos."

Substituindo a definição *de passivo* nessa da provisão, chega-se então a:

"Uma provisão é uma obrigação legal ou uma obrigação não formalizada presente de uma entidade, decorrente de eventos já ocorridos, de prazo ou valor incertos, cuja liquidação resultará em uma entrega de recursos."

Nestes termos, portanto, obrigação legal não é um conceito excludente de provisão. É possível que uma obrigação legal represente uma provisão, caso seja incerto, como no presente caso, o prazo para seu pagamento. Logo, o fato de a doutrina mencionada afirmar que *compete à administração da companhia avaliar a situação na qual está inserida e fazer refletir da melhor forma essa avaliação em suas demonstrações* é irrelevante para alterar a natureza atribuída ao passivo aqui em debate.

Acrescente-se, ainda, a conclusão do outro texto doutrinário citado na decisão recorrida, elaborado por Ricardo Mariz de Oliveira ("O Alcance e o Sentido Sistemático da Indedutibilidade dos Depósitos de Tributos em Processos Fiscais – A Dedutibilidade dos Depósitos em Processos de Consignação em Pagamento", *in* Direito Tributário Atual-volume 12 IBDT-USP e da Resenha Tributária, 1995):

[...]

E nenhuma lógica existe na atitude do contribuinte, de dizer que não deve o tributo quando vierem lhe cobrar, mas dizer na contabilidade que o deve, assim como na declaração de rendimentos para deduzi-lo fiscalmente. Num primeiro momento ele opõe ao fisco suas razões para não reconhecer o débito, e num momento seguinte, que deveria

ser conseqüente, ele, inconseqüentemente, opõe ao fisco o direito de deduzir o tributo, que só existe se este for devido.

[...]

Assim, se o contribuinte não reconhece o débito não deve registrá-lo pura e simplesmente como uma despesa a pagar, como o faria em circunstâncias normais. O que ele deve fazer é registrar o risco em reserva ou provisão, que é indedutível.

[...]

O essencial, portanto, dentro dos preceitos relativos ao chamado "regime de competência", é que a dúvida lançada sobre o débito redunde em reserva ou provisão indedutível, e não em conta de despesa devida e a pagar, correspondente à despesa fiscalmente dedutível.

A suspensão da exigibilidade, como dito, é suficiente para retirar a certeza desta despesa e caracterizar sua contrapartida como uma provisão, de modo a torná-la indedutível no âmbito da apuração da CSLL. Em tais condições, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em decisão unânime e posterior ao Acórdão n.º 1401-00.058, posicionou-se contrariamente à pretensão de contribuinte autuada, consoante expresso na ementa do Acórdão n.º 9101-00.592:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Exercício: 1998, 1999, 2000

Ementa: CSLL. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. Assim, a dedutibilidade de tais rubricas somente ocorrerá por ocasião de decisão final da justiça, desfavorável à pessoa jurídica.

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

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

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

"(..)

Entretanto, ao que pese o argumento despendido pela contribuinte, entendo que o mesmo não tem como prosperar, até porque, se a mesma entendesse que o crédito tributário questionado judicialmente era devido, não teria se aventurado a uma demanda judicial morosa e infrutífera. Se o fez, é porque entendia que as leis que instituíram ou majoraram as obrigações questionadas, traziam em seu bojo flagrantes ilegalidades e inconstitucionalidades, e sendo assim, não há o que se falar em contas a pagar, até porque, tal obrigação nasce de modo incondicional, ao passo que as características dos tributos com exigibilidade suspensa, são obrigações fiscais condicionadas à exigência futura e incerta.

Portanto, por configurar uma situação de solução indefinida a data do encerramento do ano-calendário a que se refere, dependente de eventos futuros que poderão ou não ocorrer, subsume-se a uma situação de contingência que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, ou seja, à época do balanço, tal ganho ou perda é apenas potencial, não representando, evidentemente, uma obrigação incondicional.

(...)

Logo, decorre daí a necessidade da formação da provisão para o registro contábil dos tributos com exigibilidade suspensa em função de sua contingência passiva em exercício futuro, cujos, valores, apropriados como despesa no ano-calendário, devem ser adicionados ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real, bem como para a determinação da base de cálculo da CSLL, por força do disposto no art. 13, inciso I, da Lei n.º 9.249/95.

*Nesta linha de argumentação, deve-se asseverar ainda que não encontra guarida no melhor direito a alegação da recorrente (fls. 369) no sentido de que a indedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa aplicar-se-ia, exclusivamente, à determinação do lucro real, base de cálculo do IRPJ, e não à CSLL. Com efeito, pelo disposto no art. 13, inciso I da Lei n.º 9.249/95, para fins de apuração do lucro real **e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro** restou vedada a dedução de quaisquer provisões. Nestas estão incluídas aquelas constituídas em função de tributo com exigibilidade suspensa, excetuando-se apenas as provisões para pagamento de férias e décimo-terceiro salário e as provisões técnicas exigidas pela legislação especial de determinadas instituições.*

Da análise efetuada, conclui-se com o mesmo entendimento do acórdão recorrido que decidiu pela impossibilidade de ser deduzida da base de cálculo da CSLL a parcela relativa às contribuições para o PIS objeto de questionamento judicial e com exigibilidade suspensa. A dedutibilidade de tais rubricas somente ocorrerá por ocasião de decisão final da justiça, desfavorável à pessoa jurídica.

Irrelevante, assim, discutir a aplicabilidade da Deliberação CVM n.º 489/2005 à contribuinte, no período autuado, bem como outros acórdãos administrativos anteriores ao posicionamento da CSRF.

Nestes termos, resta evidente que a provisão não se caracteriza, apenas, pelas impossibilidade de sua exata mensuração, mas também pela incerteza quanto ao prazo para seu pagamento. Por certo a obrigação tributária existe, senão a suspensão de sua exigibilidade seria inócua, mas a incerteza quanto ao seu pagamento é aspecto suficiente para caracterizá-la como provisão.

Assim, resta demonstrada a aplicabilidade do art. 13, inciso I, da Lei n.º 9.249/95.

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

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Fl. 17 do Acórdão n.º 9101-005.044 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 11065.002228/2006-08