



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

Processo nº 19740.000209/2008-01
Recurso nº 520.135 Voluntário
Acórdão nº **1401-00.483 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 24 de fevereiro de 2011
Matéria Auto de infração - CSLL
Recorrente SUL AMÉRICA COMPANHIA DE SEGURO SAÚDE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2003

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, tendo nítido caráter de provisão. A dedutibilidade somente ocorrerá após decisão judicial final, desfavorável à pessoa jurídica (acórdão CSRF nº 9101-00.592, de 18 de maio de 2010).

MULTA ISOLADA. MULTA PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA. CABIMENTO.

É cabível a aplicação da multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas concomitantemente com a multa proporcional ao tributo devido ao final do período de apuração, pois distintas são as hipóteses de incidência legalmente previstas.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, afastar a preliminar de nulidade, tendo acompanhado pelas conclusões a Conselheira Karem Jureidini Dias e, no mérito, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Sérgio Luiz Bezerra Presta, Karem Jureidini Dias e Viviani Aparecida Bacchmi. Os Conselheiros Sérgio Luiz Bezerra Presta e Karem Jureidini Dias apresentaram declaração de voto.

(assinado digitalmente)
Viviane Vidal Wagner – Presidente

(assinado digitalmente)
Eduardo Martins Neiva Monteiro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Viviane Vidal Wagner, Karem Jureidini Dias, Antonio Bezerra Neto, Viviani Aparecida Bacchmi, Sérgio Luiz Bezerra Presta e Eduardo Martins Neiva Monteiro.

Relatório

Trata-se de auto de infração de (a) Contribuição sobre o Lucro Líquido - CSLL, ano-calendário 2003, no valor originário de R\$ 262.144,96 (duzentos e sessenta e dois mil, cento e quarenta e quatro reais e noventa e seis centavos), sobre o qual incidem juros de mora e multa de ofício, aplicada no percentual de 75%; e (b) de multa isolada por insuficiência de recolhimento de estimativas (janeiro, fevereiro e junho de 2003), calculada no percentual de 50%. A ciência ocorreu em **29/05/2008** (fls. **96 e 98**).

De acordo com “**Termo de Verificação Fiscal**” (fls. **85/96**), em resumo:

- a) o procedimento fiscal teve como objetivo verificar a falta de adição, na apuração da base de cálculo da CSLL, de despesas reconhecidas nos registros contábeis a título de tributos com exigibilidade suspensa;
- b) de acordo com Solução de Consulta SRRF/8ªRF/DISIT Nº 186, de 11/08/2000, os valores reconhecidos no resultado do exercício a título de tributos com exigibilidade suspensa, devem ser adicionados na determinação da base de cálculo da CSLL, por força do disposto no art.13, I, da Lei nº 9.249/95;
- c) da análise dos documentos apresentados pelo contribuinte, verifica-se que as despesas registradas a título de contribuições com exigibilidade suspensa na apuração do lucro contábil do ano-calendário 2003 totalizaram R\$5.014.328,54 (COFINS – R\$1.426.410,30 e PIS – R\$3.587.918,24), valor que foi adicionado à base de cálculo da CSLL;

d) procedeu-se também à adição de R\$5.721.586,00, relativo a juros de mora de PIS não recolhido por força de decisão liminar judicial. “...Na medida em que as despesas de juros de mora (...) são acessórias dos tributos sobre os quais incidem, e sua exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais, devem seguir a mesma norma de dedutibilidade do principal”;

e) “...os lançamentos contábeis relativos a tributos e contribuições com exigibilidade suspensa e os juros de mora incidente sobre tais tributos caracterizam-se como provisões, por não refletirem obrigações fiscais efetivamente constituídas, sujeitas à exigência certa futura (...). Impõe-se, portanto, a adição dos respectivos montantes na determinação da base de cálculo da CSLL por força do art. 2º, parágrafo 1º, letra “c”, da Lei 7.689/1988, na redação dada pelo art. 2º da Lei nº 8.034, de 1990, e art. 13, I, da Lei nº 9.249, de 1995, cabendo também a aplicação de multa isolada em relação à desconsideração pelo contribuinte desses lançamentos na apuração das estimativas calculadas mensalmente com base em balancetes de suspensão e redução”.

Na **impugnação**, conforme decisão *a quo*, o sujeito passivo, em síntese:

“4.1. De plano, alega que as obrigações tributárias cuja dedutibilidade, na determinação da base de cálculo da CSLL, foram consideradas indevidas, estão previstas em leis da União cuja constitucionalidade está sendo questionada judicialmente.

4.2 Em seguida, aduz que apenas alguns dos ajustes do lucro líquido previstos na legislação fiscal vigente para apuração do lucro real são prescritos simultaneamente para a determinação da base de cálculo da CSLL.

4.3 Observa ainda que o art. 41 da Lei nº 8.981/1995 aplica-se apenas para fins de apuração do lucro real, ou seja, nenhum ato estendeu os efeitos de tal ajuste para a base de cálculo da CSLL.

4.4 O artigo 50 da Instrução Normativa nº 390, de 30/01/2004, está equivocado ao dispor que não se aplica o regime de competência aos tributos cuja exigibilidade estiver suspensa em virtude de depósito do montante integral.

4.5 Outrossim, defende que a base legal do dispositivo acima citado não pode ser o art. 57 da Lei nº 8.981/1995.

4.6 Impróprio, portanto, exigir recolhimento da CSLL com amparo no art. 41 da Lei nº 8.981/1995, como feito no auto de infração, pois a restrição nele imposto diz respeito apenas à apuração do lucro real, não havendo norma equivalente na legislação reguladora da CSLL, motivo pelo qual o artigo 50 da Instrução Normativa nº 390, de 30/01/2004, carece de fundamento legal.

4.7 Ademais, diz que o registro contábil no passivo, em contrapartida de conta de resultado, do crédito tributário cuja exigibilidade esteja suspensa em decorrência de concessão de medida liminar ou depósito judicial do montante integral em processo no qual o sujeito passivo alega a inconstitucionalidade da lei que o instituiu não reveste a natureza de provisão, configurando apenas uma hipótese de obrigação presente.

4.8 Argumenta, no tocante à aplicação da multa isolada com suporte na letra "b", do inciso II, do art. 40 da Lei nº 9430/1996, que o lançamento não merece prosperar, visto que a partir da apuração do lucro real anual a base de cálculo dessa citada penalidade seria a diferença entre o lucro real apurado e a estimativa obrigatória recolhida, conforme jurisprudência administrativa.

4.9 Entende ainda que não se pode aplicar a penalidade em comento simultaneamente com a multa de ofício de 75%, por configurar dupla imposição de penalidade sobre um mesmo fato e uma mesma base de cálculo.

4.10 Requer, ao final, a juntada posterior de provas por qualquer dos meios admitidos em direito e a declaração de improcedência da autuação."

Os lançamentos foram considerados procedentes em **primeira instância** (fls.234/241), tendo o acórdão recebido as seguintes ementas:

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, não são dedutíveis para fins de apuração da base de cálculo 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.

MULTA POR FALTA DE PAGAMENTO DE ESTIMATIVAS DA CSLL. Aplica-se a multa isolada, quando a empresa, sujeita ao recolhimento por estimativa, não efetuar as antecipações obrigatórias e não demonstrar em balancetes periódicos que estava dispensada de fazê-lo, independente do resultado ao final do ano-calendário.

No **Recurso Voluntário** (fls.247/277) interposto tempestivamente sustenta-se, **em preliminar**, nulidade da decisão de primeira instância por ausência de apreciação dos itens 6 e 7 da impugnação. Quanto ao **mérito**, em resumo:

- a) somente alguns ajustes ao lucro, prescritos na legislação do imposto de renda, estariam reproduzidos na legislação que regula a CSLL, não se assemelhando as respectivas bases de cálculo;
- b) os artigos 7º e 8º da Lei nº 8.541/92, por se referirem à apuração do lucro real, não produziram qualquer efeito sobre a base de cálculo da CSLL, conforme acórdão do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes;
- c) de igual forma, o art.41 da Lei nº 8.981/95, que excetua das deduções autorizadas na apuração do lucro real os valores referentes a tributos com exigibilidade suspensa, somente se aplicaria ao imposto de renda;
- d) o art.50, parágrafo único, da Instrução Normativa SRF nº 390/04, careceria de suporte legal;
- e) a expressão “*as mesmas normas de apuração*”, prevista no art.57 da Lei nº 8.981/95, referir-se-ia aos regimes e periodicidade da apuração da base de cálculo do IRPJ. Por exemplo, “...*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 anual (atualmente trimestral, por força da Lei n.º 9.430/96), ou, ainda, o lucro arbitrado*”;
- f) “...*indiscutível, portanto, que a base de cálculo da CSLL não é idêntica ao lucro real e que somente serão adicionados ao lucro líquido para determinar a primeira os valores que a legislação que a disciplina expressamente determinar, conforme, inclusive, já se manifestou a Colenda 3ª Câmara do Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes (...)*”;
- g) “...*Sendo a obrigação tributária ex lege, os tributos devem ser contabilizados como despesas no momento da ocorrência do respectivo fato gerador como definido na lei de regência, tendo como contrapartida lançamento a crédito de conta representativa de obrigação, e não de provisão. A argüição de inconstitucionalidade da lei que contenha todos os elementos para determinar o montante do crédito tributário não altera a natureza do registro contábil que lhe corresponde*”;
- h) considerando-se que as provisões “...*são rubricas cujos saldos advêm de lançamentos contábeis efetuados em contrapartida de conta de resultado (custo ou despesa), com o intuito de espelhar obrigações que se estima surjam no futuro, levando em conta circunstâncias percebidas no presente, em montante suscetível de ser avaliado com aproximação razoável*”, não seriam aplicáveis aos tributos com exigibilidade suspensa. Materializada a hipótese de incidência, a obrigação de pagá-los seria imediata e o seu valor certo, configurando uma obrigação presente, independentemente de o dispositivo legal estar sendo contestado judicialmente, conforme doutrina pátria;
- i) “...*a suspensão do crédito tributário, por conseguinte, tem o efeito de apenas impedir provisoriamente a prática de atos tendentes à sua cobrança por parte da Fazenda Pública, enquanto não resolvido o litígio administrativo ou judicial. (...) quando o contribuinte propõe ação reivindicando ver declarada a inconstitucionalidade de dispositivo da lei tributária, como foi o caso, até que o direito postulado seja reconhecido em caráter definitivo, e se isso vier a acontecer, a obrigação tributária resultante do ato legal contestado nasceu e tornou-se prontamente certa, pois todos os seus elementos, inclusive a dimensão do seu objeto (montante do crédito tributário), já estarão definidos naquela lei*”;
- j) inexistiria, na DIPJ ou em instruções baixadas pela Receita Federal do Brasil até o ano-calendário 2003, orientação específica àquela constante do artigo 50 da IN SRF nº 390/2004;

k) a interpretação sobre se determinada conta do passivo reveste-se de obrigação ou provisão seria eminentemente contábil;

l) o Pronunciamento NPC nº 22 do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), aprovado pela Deliberação nº 489/2005, da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), e a Interpretação Técnica nº 02/2006 do mesmo Instituto indicariam que “...as contrapartidas dos lançamentos dos custos ou das despesas em questão são contas representativas de obrigações, e não de provisões”.

Ao final, à vista das razões de fato e de direito aduzidas, inclusive na impugnação, postulou o provimento do recurso.

É o que importa relatar.

Voto

Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro, Relator

Da preliminar de nulidade

Inicialmente, suscita o recorrente que a Primeira Turma da DRJ - Rio de Janeiro I não teria apreciado as alegações desenvolvidas nos itens 6 e 7 da impugnação, abaixo reproduzidas:

6. Após a Apuração Do Lucro Real Anual a Multa é Aplicada sobre a Diferença desse Lucro e a Estimativa.

6.1. No tocante à aplicação da multa isolada com suposto esteio na letra "h" do inciso II do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, o lançamento não merecer melhor sorte, uma vez que, a partir da apuração do lucro real anual a base de cálculo de tal penalidade seria a diferença entre o lucro real apurado e estimativa obrigatória recolhida, conforme professam as ementas do acórdão CSRF/01-05-588 da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do acórdão 103-22466 do Primeiro Conselho de Contribuintes, in verbis:

"IRPJ - MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - PREJUÍZO FISCAL - O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 precisa que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não recolhimento de estimativa quando a empresa apura prejuízo em sua escrita fiscal ao final do exercício. Recurso especial negado." (acórdão CSRF/01-05.588, sessão de 05.12.2006)

"IRPJ. RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. Conforme precedentes desta E. Câmara (v.g., Recurso 124.946), a exigência da multa de lançamento de ofício isolada, sobre diferenças de Imposto de Renda Pessoa Jurídica não recolhidas mensalmente, somente faz sentido se operada no curso do próprio ano-calendário ou, se após o seu encerramento, se da irregularidade praticada pela contribuinte (falta de recolhimento ou recolhimento a menor) resultar prejuízo ao fisco, como a insuficiência de recolhimento mensal frente à apuração, após encerrado o ano-calendário, de imposto devido maior do que o recolhido por estimativa. Recurso parcialmente provido para fazer incidir a multa isolada apenas sobre o valor do IRPJ informado pela contribuinte na declaração de ajuste anual (DIPJ) dos anos-base respectivos, ante a época da lavratura do lançamento e o não-pagamento de quaisquer quantias a título de IRPJ por estimativa pelo contribuinte nos períodos assinalados. Publicado no D.O.U. nº 128 de 06/07/06." (acórdão 103-22466, sessão de 25.05.2006)

7. A Impossibilidade de Aplicação da Multa Isolada Concomitantemente com Multa de Ofício.

7.1. Por derradeiro, há que se reconhecer também a impossibilidade de exigir a penalidade em tela simultaneamente com multa de lançamento de ofício no valor equivalente a 75% do principal por não recolhimento do tributo.

7.1.2. À evidência, tal procedimento implica dupla imposição de penalidade sobre um mesmo fato e uma mesma base de cálculo, situação repelida pela ordem jurídica, como também elucida a jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes, representada pelos seguintes julgados:

"MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA. A multa isolada de que trata o art. 44, IV, da Lei 9.430/96 será aplicada pela falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre base de cálculo mensal estimada. No entanto, não pode ser imposta cumulativamente com a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, I, da citada lei, sobre a mesma base de cálculo apurada em procedimento fiscal.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. PREJUÍZO. A multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre base de cálculo mensal estimada não pode ser imposta na hipótese de o contribuinte ter declarado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL ao final do período anual de apuração, quanto a autuação levada a efeito após o encerramento do ano-calendário de referência. Igual entendimento é aplicável quando inexistir saldo de IRPJ e CSLL a pagar declarado pelo contribuinte. Eventuais diferenças de IRPJ ou CSLL apuradas pela fiscalização devem ser exigidas unicamente com aplicação da multa prevista na Lei

9.430/96, art. 44, I e II.(...) " (Acórdão nº 103-21895, sessão de 17.03.2005)

"IRPF - EX. 1998 - DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL INEXATA - MULTA ISOLADA - DUPLA INCIDÊNCIA – A omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas deve ser punida com multa isolada na forma prevista no artigo 44, I, da Lei n.º 9430, de 27 de dezembro de 1996, mas, incorreta sua exigência quando conjunta com a penalidade por declaração inexata. Dupla penalização para uma mesma base de incidência." (Acórdão 102-44973, sessão de 21.08.2001 - grifos nossos)

"(...) MULTA ISOLADA CUMULADA COM MULTA DE OFÍCIO - Pacífica a jurisprudência deste Conselho de • Contribuintes no sentido de que não é cabível a aplicação concomitante da multa isolada prevista no artigo 44, §1º, inciso III da Lei n.º 9.430/96 com multa de ofício, tendo em vista dupla penalização sobre a mesma base de incidência." (Acórdão 106-13198, sessão de 26.02.2003 - grifos nossos)"

Na decisão de primeira instância, as questões foram assim solucionadas:

"MULTA POR FALTA DE PAGAMENTO DE ESTIMATIVAS DA CSLL.

29. Por fim, configurada a ocorrência do ilícito tributário pela falta de pagamento da CSLL com base em estimativa, verifica-se perfeitamente cabível a aplicação da multa de ofício exigida isoladamente no percentual de 50% (cinquenta por cento), calculada sobre o valor da parcela que deixou de ser recolhida, em face de expressa determinação legal.

30. Como já destacado acima, descabe a autoridade administrativa negar a aplicação de norma inserida regularmente no ordenamento jurídico com vistas a afastar a obrigação legal ali prevista e exigida em lançamento de ofício, porquanto implicaria em se pronunciar sobre a legalidade ou constitucionalidade da norma que deu causa ao presente lançamento de ofício, o que é vedado na esfera administrativa e cuja prerrogativa é do poder judiciário."

Com relação à base de cálculo da penalidade, **não há se falar em omissão**. A decisão foi clara quando entendeu correta, em face de expressa determinação legal, a aplicação do percentual de 50% (cinquenta por cento) **sobre o valor da parcela (estimativa) que deixou de ser recolhida**, tendo afastado, portanto, a pretensão de estabelecê-la de forma distinta.

Quanto à exigência concomitante da multa de ofício proporcional e da multa isolada por falta/insuficiência de recolhimentos por estimativa, apesar de não enfrentada nos moldes desejados pelo recorrente, foi mantida com fundamento na impossibilidade de se afastar hipótese legal em sede de julgamento administrativo. Estabelecida determinada razão de decidir, *per si* suficiente para infirmar uma pretensão de defesa, não havia necessidade de os argumentos postos na impugnação serem rebatidos um a um, até mesmo porque tal

procedimento não alteraria o desfecho da controvérsia, uma vez firmado o convencimento do colegiado.

Aqui não se desconhece o teor do artigo 31 do Decreto nº 70.235/72, no sentido de que a decisão deve referir-se às razões de defesa suscitadas, tampouco o art.3º, III, da Lei nº 9.784/99, de que o administrado tem o direito de suas alegações serem consideradas pelo órgão competente. Tais normas devem se coadunar com a utilidade que alegações veiculadas pelos administrados possam trazer à análise do pleito ou ao deslinde de uma controvérsia.

No contencioso administrativo tributário, por exemplo, o que não se permite à Administração, sob pena de incorrer em nulidade por cerceamento de direito de defesa, é ignorar solenemente um determinado ponto do lançamento, objeto de questionamento pelo impugnante ou recorrente. Como visto, não foi isso que ocorreu, vez que a questão da concomitância foi definida pela DRJ com fulcro em um fundamento que lhe bastou.

Apesar de proferida no âmbito judiciário, recente decisão do Superior Tribunal de Justiça, que a meu ver não conflita com as normas que regem o processo administrativo fiscal, bem resume como a questão deve ser solucionada:

“(...) 2. “A garantia de acesso ao Judiciário não pode ser tida como certeza de que as teses serão apreciadas de acordo com a conveniência das partes” (STF, RE 113.958/PR, Primeira Turma, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, DJ 7/2/97) (...). Convém lembrar que “Não está o Julgador obrigado a responder todas as alegações das partes, a ater-se às razões por elas expostas, tampouco a refutar um a um todos seus argumentos, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão” (EDcl no RMS 18.110/AL, Rel. Min. LAURITA VAZ, Quinta Turma, DJ 8/5/06), e que “Não configura omissão o simples fato de o julgador não se manifestar sobre todos os argumentos levantados pela parte, uma vez que está obrigado apenas a resolver a questão que lhe foi submetida com base no seu livre convencimento (art. 131, CPC)” (EDcl nos EDcl no REsp 637.836/DF, Rel. Min. FELIX FISCHER, Quinta Turma, DJ 22/5/06).” (Primeira Turma, EARESP nº 1079643, de 02/12/2010, DJE 04/02/2011, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima)

Portanto, indefere-se a preliminar de nulidade.

Do mérito

Da (in)dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa

Inicialmente, cabe esclarecer que não houve contestação relacionada ao *quantum* das exigências formalizadas.

A discussão cinge-se em saber se valores a título de tributos com exigibilidade suspensa em razão de ação judicial em que se discute a constitucionalidade de determinadas incidências, com ou sem depósito, podem ser deduzidos para fins de apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

Para a Receita Federal do Brasil, não há qualquer dúvida.

De acordo com o entendimento exposto na Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, que dispõe sobre a apuração e o pagamento da CSLL, a possibilidade de dedução não alcança tal hipótese:

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 em virtude de:

I - depósito, ainda que judicial, do montante integral do crédito tributário;

II - impugnação, reclamação ou recurso, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

III - concessão de medida liminar em mandado de segurança;

IV - concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial. (destaquei)

Assim, estaria vedada a dedução a tal título, a exemplo do que ocorre quando da determinação do lucro real, nos termos da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, e Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995:

Lei nº 8.541/92

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

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

.....

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

Lei nº 8.981/95¹*Das Alterações na Apuração do Lucro Real*

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. (destaquei)

De acordo com a fiscalização, os valores provisionados não seriam passíveis de dedução, nos termos da legislação de regência voltada à apuração da CSLL:

Lei nº 7.689, de 15/12/98

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)

.....

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)

Lei nº 9.249, de 26/12/95

*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;

¹ "Não houve revogação expressa, mas o art.8º da Lei nº 8.541/92 está revogado pelo art.41, §1º, da Lei nº 8.981/95 por ter tratado da mesma matéria, mas de modo diferente. Pela nova redação, os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do inciso I do art.151 do CTN (moratória) passaram a ser dedutíveis pelo regime de competência ("Higuchi, Hiromi et al. Imposto de Renda das empresas: interpretação e prática. 36ª ed. São Paulo: IR Publicações, 2014, p.371).

Ao tratar do tema “provisões”, Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins, Ernesto Rubens Gelbcke e Ariovaldo dos Santos (in *Manual de contabilidade societária*. São Paulo: Atlas, 2010, p.335) lecionam:

“(...) 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.”

Aqueles autores complementam a exposição com esclarecimentos sobre o alcance das expressões “obrigação presente”, “evento passado”, “probabilidade de saída de recursos” e “estimativa confiável”. Quanto à obrigação presente, “...caracteriza-se por evidência disponível de que é mais provável que vai existir a obrigação do que não”. A respeito das demais:

*“Um **evento passado** é aquele que tem condições de criar obrigações. As obrigações são criadas quando a entidade não tem outra alternativa senão liquidar a obrigação gerada do evento, seja por imposição legal ou pelo fato do evento criar expectativas válidas em terceiros, de que a entidade cumprirá a obrigação, dada as práticas passadas da empresa, política de atuação ou declaração (...).*

*Para o reconhecimento do passivo, além da obrigação presente, é condicionante a **probabilidade de saída de recursos** que incorporam benefícios econômicos futuros para sua liquidação, sendo que a probabilidade é maior de ocorrer do que de não ocorrer.*

*As estimativas são essenciais quando se trata de provisões devido à sua característica intrínseca de incerteza. A **estimativa confiável** é resultante da capacidade da entidade determinar um conjunto de desfechos possíveis (...).*

As estimativas levam em consideração os riscos e incertezas, onde o risco representa a variabilidade dos desfechos possíveis.”

Nesse contexto, não se desconhece a Norma e Procedimento de Contabilidade (NPC 22), mencionada pelo recorrente, sobre Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas, do Instituto Brasileiro dos Auditores Independentes – IBRACON (elaborada em conjunto com a Comissão de Valores Mobiliários), aprovada pela Deliberação CVM nº 489, de 3 de outubro de 2005, e considerada obrigatória para as companhias abertas. Em seu Anexo II contemplou exemplo (4-a), a respeito da introdução de um novo tributo ou alteração da alíquota, inserido por dispositivo legal, em que a empresa entende ser inconstitucional. De acordo com a NPC 22, não se trataria de uma provisão, mas de uma obrigação legal. Vejamos:

“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.”

Exatamente tal exemplo foi objeto de tópico específico no aludido Manual de Contabilidade, em que foram tecidas críticas a respeito de sua inclusão na norma. De acordo com os autores sequer a conclusão poderia ser extraída da NPC 22. Os fundamentos empregados pelos autores são aqui integralmente acolhidos para se firmar o entendimento de que se trata de provisão. Textualmente:

“Em primeiro lugar, a NPC 22 deriva da IAS 37 emitida pelo IASB², e esta não contém o referido exemplo, e ele não se coaduna, no nosso julgamento, com o conteúdo das próprias normas, nem com a NPC 22 e nem com a IAS 37. No corpo da IAS 37 não há qualquer distinção entre ‘obrigação legal’ e ‘obrigação não formalizada’ (constructive obligation) para fins de reconhecimento de uma provisão. Veja-se na parte inicial relativa às Definições, dentro do §6º, da NPC 22:

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

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

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

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

Ainda nas definições, há o conceito de provisão:

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

² Internacional Accounting Standards Board, instituição responsável por emitir normas internacionais de contabilidade.

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.’

Com base nesses conceitos a NPC 22, tal qual a IAS 37, trata todas as obrigações com essa característica de provisões de forma igual. Nessa mesma NPC, são definidas as condições para reconhecimento de provisões:

‘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.’*

*Aqui se tem a completa e explícita corroboração da definição a que chegamos mais atrás. E, ao longo de todo o corpo da referida NPC (e da IAS 37), não mais se faz qualquer distinção entre obrigação legal e obrigação não formalizada. **Porém, no citado exemplo-4-a, há algo diferente e afirma que:***

‘ 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.’

.....

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.

O que concordamos é com os cuidados extremos que devem ser tomados na consideração da probabilidade de exigibilidade de tributos, já que há, no Brasil de hoje, forte instabilidade no processo judiciário quanto à convergência das decisões. Mas isso não é motivo para se fugir do conceito contábil de passivo em geral, ou de provisão em particular.

.....

*Ratificamos nossa posição de necessidade de extremo zelo e devida prudência para essas situações aqui discutidas, mas reforçamos que a administração, em obediência ao conceito da **Essência sobre a Forma**, deve retratar da melhor maneira sua posição patrimonial e de resultados.” (pp.341-343)(alguns grifos nossos)*

A propósito, cabe noticiar que o exemplo acima aludido (4-a) deixou de ser contemplado na Deliberação CVM nº 594³, de 15 de setembro de 2009, que revogou a Deliberação CVM nº 489/05.

A dedutibilidade, então, apenas ocorrerá no momento em que houver decisão final da lide, na hipótese de a mesma ser desfavorável ao contribuinte (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.

Ainda que, à luz de regramento próprio voltado à apuração da CSLL, dúvidas houvesse, não se poderia olvidar na análise a norma do art.57 da Lei nº 8.981/95, a servir como verdadeiro vetor interpretativo a impedir a dedução em destaque:

Lei nº 8.981/95

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)

³ Aprova o Pronunciamento Técnico CPC 25 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes (correlação às Normas Internacionais de Contabilidade - IAS 37).

Não há qualquer razão para que o termo “apuração” tenha o sentido restrito conferido pelo recorrente, qual seja, “...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 anual (atualmente trimestral, por força da Lei n.º 9.430/96), 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, 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. Como visto acima, de acordo com o art. 2º da Lei nº 7.689/88, “...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 da Lei nº 9.249/95, igualmente alhures citado.

De igual forma que na apuração do lucro real, somente podem ser deduzidas as provisões expressamente autorizadas pela legislação tributária. As demais, devem realmente ser adicionadas ao resultado por força de dispositivo legal específico. Ao contrário do que entende o recorrente, a caracterização da provisão produz efeitos fiscais.

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.372-373), 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)

Apesar de haver julgados do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes e do CARF, mencionados no recurso voluntário e indicados em memorial distribuído aos Conselheiros, que não vinculam decisões posteriores, a Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais recentemente, por unanimidade, contemplou entendimento no mesmo sentido da decisão ora recorrida (Acórdão nº 9101-00.592, de 18 de maio de 2010). Em razão da clareza com o que o tema foi tratado pelo Sr. Relator, Conselheiro Claudemir Rodrigues

Malaquias, Presidente da Segunda Câmara da Primeira Seção de Julgamento, adoto neste voto, considerando a semelhança entre os casos, as razões de decidir ali empregadas, *in verbis*:

“(…) Na parte conhecida, os presentes autos referem-se ao lançamento da CSLL decorrente da não adição à base de cálculo de valores correspondentes a contribuições para o PIS, objeto de questionamento judicial e com exigibilidade suspensa.

A matéria submetida a este Colegiado cinge-se, portanto, à possibilidade de serem deduzidas da base de cálculo da CSLL as parcelas correspondentes aos tributos cuja exigibilidade esteja suspensa em razão de questionamento judicial.

São os seguintes os dispositivos que regem a matéria:

Lei nº 8.981/95 (art. 41, caput e §1º)

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.” (negrito)

Lei nº 9.249/95 (art. 13, inciso I)

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. (negrito)

A recorrente alega que a natureza da conta contábil em que os tributos foram escriturados é de contas a pagar e não de provisão. Entende a recorrente que o fato das referidas contribuições estarem com a sua exigibilidade suspensa, não significa que o crédito tributário correspondente não era devido, identificável ou mensurável, mas tão somente que o seu efetivo desembolso está postergado para o momento do término da ação judicial e que, portanto, até que não seja proferida decisão na ação judicial, são totalmente devidos.

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.

Este posicionamento foi muito bem apresentado no voto condutor do acórdão recorrido, da lavra do ilustre Conselheiro Paulo Roberto Cortês, a quem peço vênia 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 nº 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 nº 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.” (destaquei)

Quanto aos acréscimos legais, sendo acessórios, seguem a sorte do principal.

Com relação à alegação de ilegalidade do art.50 da Instrução Normativa SRF nº 390/04⁴, que dispõe sobre a apuração e pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, em nada aproveita ao recorrente, vez que o lançamento se sustenta em bases legais, como visto anteriormente.

Assim, à vista do exposto, os tributos com exigibilidade suspensa não são passíveis de dedução da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, não havendo reparos a fazer no lançamento e decisão de primeira instância.

Da multa por falta/insuficiência de recolhimento por estimativa

Apesar de a alegação abaixo reproduzida ter sido veiculada em preliminar, exatamente para contestar suposta omissão da DRJ, entende-se que caracteriza reiteração da insurgência quanto à concomitância de exigência da multa de ofício e da multa por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas:

⁴ 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 em virtude de:

I - depósito, ainda que judicial, do montante integral do crédito tributário;

II - impugnação, reclamação ou recurso, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

III - concessão de medida liminar em mandado de segurança;

IV - concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial.

“Quanto ao item 7 a RECORRENTE chamou atenção para a impossibilidade de se exigir a citada penalidade simultaneamente com multa de lançamento de ofício no valor equivalente a 75% do principal por não recolhimento do tributo.

3.4.1. À evidência, tal procedimento implica dupla imposição de penalidade sobre um mesmo fato e uma mesma base de cálculo, situação repelida pela ordem jurídica, como também elucida a jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes, representada pelos seguintes julgados: (...)” (destaquei)

Em que pese tal argumento de defesa, e com a devida licença aos entendimentos contrários, não há previsão legal que albergue tal tese.

Ao contrário, a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, reserva, à multa proporcional e à multa por insuficiência/falta de recolhimento de estimativas, hipóteses de incidência distintas, não excludentes. Vejamos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

....

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

Administrativamente, já se decidiu:

“(…) INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. Em função de expressa previsão legal, deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração” (1º CC, 3ª Câmara, Acórdão nº 103-23510, Rel. Leonardo de Andrade Couto, Sessão de 26/06/08).

“(…) CONCOMITÂNCIA ENTRE A MULTA ISOLADA E A MULTA VINCULADA AO TRIBUTOS - Em virtude de se tratarem de infrações distintas, a multa de ofício aplicada isoladamente, pela falta de recolhimento da CSLL apurada por estimativa, pode ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício, aplicada sobre a contribuição devida sobre a base cálculo anual

Processo nº 19740.000209/2008-01
Acórdão n.º **1401-00.483**

S1-C4T1
Fl. 301

da CSLL”. (1º CC, 3ª Turma Especial, Acórdão nº 193-00017, Rel. Ester Marques Lins de Souza, Sessão de 13/10/08).

Quanto à base de cálculo de cálculo da penalidade, não há reparos a fazer à luz do dispositivo legal supracitado, voltado à hipótese de incidência.

Assim, mantém-se a exigência de tais multas nos moldes da decisão *a quo*.

Pelo exposto, VOTO no sentido de indeferir a preliminar de nulidade e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Eduardo Martins Neiva Monteiro

Declaração de Voto

Conselheira Karem Jureidini Dias.

O processo trata de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no qual se discute, dentre outros pontos, a dedutibilidade de tributos, cuja exigibilidade esteja suspensa, da base de cálculo da CSLL.

Já me manifestei diversas vezes, seguindo jurisprudência majoritária deste Conselho, no sentido de os tributos com exigibilidade suspensa não serem dedutíveis da base de cálculo da CSLL.

No entanto, peço vênia para me manifestar sobre o tema, posto que modifico meu entendimento, razão pela qual entendo necessária esta declaração de voto.

Os artigos 7º e 8º da Lei nº 8.541/92 determinam que os tributos e contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa, não são dedutíveis na apuração do lucro real, *verbis*:

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

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

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

Posteriormente, o artigo 41, *caput* e § 1º, da Lei nº 8.981/95, também tratou do assunto:

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

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

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

Segundo definição da própria Receita Federal (“perguntas e respostas do IRPJ”), as *“provisões são expectativas de obrigações ou de perdas de ativos resultantes da aplicação do princípio contábil da Prudência. São efetuadas com o objetivo de apropriar no resultado de um período de apuração, segundo o regime de competência, custos ou despesas que provável ou certamente ocorrerão no futuro”*. A provisão corresponde a uma expectativa de obrigação que poderá, com certo grau de gravidade, ocorrer no futuro. Esta conclusão já é excludente da possibilidade das obrigações existentes se incluírem na classe das hipóteses conotativas de provisão.

Também rechaçando a hipótese de tratar tributo vencido e quantificado por expressa determinação legal como provisão, a Deliberação CVM n. 489, de 03/10/2005, que aprovou o pronunciamento do IBRACON NPC n. 22, define provisão como um passivo de prazo ou valor incertos. Lembro que a suspensão da exigibilidade não torna incerto o valor apurado pelo contribuinte e declarado em obrigação acessória. Também não fica alterado o prazo de vencimento do tributo.

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

Daí pergunto: o tributo já apurado e cuja exigibilidade está suspensa, seja ou não por depósito, corresponde a uma obrigação? Penso que não existe controvérsia a este respeito, seja em face do conceito de provisão definido pela própria Receita Federal e em deliberação CVM, que tem força normativa, excluindo esta hipótese das provisões e, portanto, reconhecendo como obrigação legal; seja em face da própria sistemática do direito positivo que reconhece a obrigação tributária como legítima, até que outra norma a retire do sistema. Só não se trataria de obrigação tributária se não houvesse sua formalização por instrumento competente, o que não se confunde com a mera suspensão da exigibilidade desta obrigação. Tanto é obrigação legal que a autoridade administrativa tem o poder-dever de efetuar o lançamento para prevenir a decadência, quando o tributo estiver com a exigibilidade suspensa e não foi objeto de constituição adequada pelo particular.

O tributo é devido *ex lege*. A lei entra no ordenamento jurídico e goza de presunção de validade até que outra norma a expurgue do sistema. Com efeito *erga omnes* ou *inter partes*, a norma só é expurgada do sistema por meio de outra norma, no caso, decisão administrativa ou judicial transitada em julgado. Ou seja, até que se verifique uma decisão transitada em julgado, a obrigação existe e sobre a constituição do respectivo tributo é inclusive poder-dever da administração tributária cuidar. A suspensão da exigibilidade impede tão somente a inscrição em dívida e os atos coatores de cobrança, reiterando-se, inclusive, que,

com exceção do montante depositado judicialmente, correm juros moratórios até o pagamento ou final deslinde da questão.

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

Neste ponto, vale lembrar as considerações feitas pelo então ilustre Conselheiro José Carlos Teixeira da Fonseca, no Acórdão nº 108-09.660, de 13/08/2008, em que se verifica situação semelhante:

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

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

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

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

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

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

Assim sendo, concluo pela dedutibilidade, na apuração do lucro real, da despesa objeto da autuação.”

Ao contrário das provisões que têm a dedutibilidade restrita, no caso de obrigação legal, a dedutibilidade é a regra. É bem verdade que o Direito Tributário, não obstante ser um direito de sobreposição, pode atribuir efeitos fiscais diversos aos fatos jurídicos, mas, neste caso, por óbvio que o efeito diverso deve estar expresso na lei. Vale dizer, o Direito Tributário comumente toma por materialidade fatos, atos e conceitos pré-definidos juridicamente, podendo apenas atribuir-lhes consequências diversas. Noutro giro, uma obrigação legal com valor e prazo certo não se torna provisão, mas esta obrigação pode ser indedutível, para fins fiscais, se a norma tributária assim determinar. É exatamente o que ocorreu com o advento da Lei n. 8541/92 e da Lei n. 8.981/95. Ora, a própria Lei n. 8.981/95 admite que os tributos e contribuições são dedutíveis do lucro real, independentemente do pagamento, em razão do regime de competência, excepcionando o tratamento fiscal – dedutibilidade para quando houver suspensão da exigibilidade. Não fosse a dedutibilidade *in casu* a regra geral aplicável, não haveria que existir disposição de exceção específica!

Muito bem, partindo da premissa de que o tributo ou contribuição devidamente constituído, ainda que com a exigibilidade suspensa, é uma obrigação legal e não preenche os pressupostos para se enquadrar como provisão; e, da premissa de que a norma tributária pode atribuir-lhe efeito fiscal diverso, se assim expressamente determinar, resta investigar se as normas citadas, que vedam a dedutibilidade para efeito de apuração do lucro real, aplicam-se também para efeito de apuração da base da Contribuição Social sobre o Lucro.

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

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

Ou seja, destaca-se que para a CSLL, aplicam-se as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor.

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

Com relação à interpretação do artigo 57, da Lei n. 8.981/95, válido citar as conclusões extraídas do voto do Conselheiro Marcos Shigueo Takata, no acórdão nº 1401-00.058, as quais peço vênha para reproduzir:

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

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

Se a lei (art. 57, caput) fala expressamente que ficam mantidas a base de cálculo da CSL e suas alíquotas, exceto quando ela disponha de forma diversa, não vejo como se possa aplicar à CSL regra prescrita para a determinação do lucro real sem existir tal previsão para a determinação da base de cálculo da

CSL. O art. 57, caput, da Lei 8.981/95 chega a ser tautológico, mas tem a virtude de erradicar qualquer dúvida que pudesse emergir quanto à aplicabilidade de norma endereçada ao IRPJ, sem remissão à CSL. Os §§ 1º e 2º do art. 57 e o art. 58 da lei em questão trazem as alterações aplicáveis à determinação da base de cálculo da CSL.

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

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

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

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

Pelo exposto, declaro meu voto no sentido de dar provimento ao recurso do contribuinte.

(assinado digitalmente)
Karem Jureidini Dias.

Declaração de Voto

Conselheiro Sergio Luiz Bezerra Presta

Na sessão do mês de fevereiro de 2011, o ilustre Conselheiro Relator Eduardo Martins Neiva Monteiro apresentou as razões do seu voto e o colegiado, por unanimidade indeferiu a preliminar de nulidade e, no mérito, pelo voto de qualidade negou provimento ao recurso voluntário. Diante desse fato apresento a declaração de voto.

Cabe esclarecer que me filio integralmente aos argumentos da declaração de voto da Conselheira Karem Jureidini Dias. Mas, pela relevância do tema quero trazer alguns pontos que considero relevantes, pontos que dão lastro a minha posição.

A ineditabilidade dos tributos com exigibilidade suspensa é expressa para fins de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), nos termos do § 1º do artigo 41 da Lei nº 8.981/95; mas, observando a legislação observo que não existe dispositivo equivalente aplicável à CSLL.

Em uma breve pesquisa, encontrei soluções de consulta da Superintendência Regional da Receita Federal que trazem a tona o entendimento do Fisco pela impossibilidade de dedução na apuração da base de cálculo da CSLL, todas fundamentadas no inciso I do art. 13 da Lei nº 9.249/95:

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

(...)

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e décimo terceiro salário... e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;

Segundo essa visão do Fisco, que considero distorcida, os tributos com a exigibilidade suspensa possuem natureza jurídica de provisão, por não se constituírem em “obrigações fiscais efetivamente constituídas”, sendo obrigatória a adição tanto para fins de apuração do IRPJ quanto para a CSLL.

Porém, como disse acima, não posso concordar com esse entendimento, até porque o conceito de provisão não me parece apropriado nesse caso. Na verdade, examinando a conceituação correntemente aceita, depreende-se que esta é uma parcela extraída dos resultados da empresa para cobrir despesas que serão incorridas e que não possuem valores determinados, por ser impossível a sua exata mensuração.

Assim, não há como alegar que, por estar o tributo com a exigibilidade suspensa não tenha havido o nascimento da obrigação tributária que, vale repetir, surge com a ocorrência do fato gerador. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário nada mais é do que uma forma de proteção temporária do sujeito passivo contra atos de cobrança da autoridade administrativa, tendo já ocorrido o fato gerador e, conseqüentemente, a obrigação tributária (afinal, se não houvesse a obrigação fiscal, não haveria necessidade de proteção contra os atos de cobrança).

Além do argumento forte argumento do surgimento da obrigação tributária, independentemente da suspensão posterior da exigibilidade, reitero que a ineditabilidade dos tributos com exigibilidade suspensa é somente aplicável somente ao IRPJ, em virtude de dispositivo legal específico, o já citado § 1º do artigo 41 da Lei nº 8.981/95.

Processo nº 19740.000209/2008-01
Acórdão n.º **1401-00.483**

S1-C4T1
Fl. 308

Assim, pela falta de expressa, e totalmente necessária, previsão legal, aliada aos demais argumentos acima expostos, entendo que os tributos com exigibilidade suspensa são dedutíveis para fins de apuração da CSLL.

Desta forma voto por dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Sergio Luiz Bezerra Presta