



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10680.006075/2003-05</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1301-007.439 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	15 de agosto de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	FCA FIAT CHRYSLER AUTOMÓVEIS BRASIL LTDA
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**

Data do fato gerador: 28/02/2001, 31/01/2002

CSLL. BASE DE CÁLCULO. PAGAMENTO DE TRIBUTOS. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÕES. DEDUTIBILIDADE. REGIME DE COMPETÊNCIA.

Com a mudança da situação de fato do contribuinte (pagamento dos débitos tributários, que encontravam-se anteriormente com exigibilidade suspensa em razão de ação judicial), correta retificação das Declarações de Rendimentos do período correspondente, reclassificando as despesas anteriormente tratadas como passivo contingente (inedutível) para tratá-las como contas a pagar, despesa dedutível na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL.

JUROS. DEDUTIBILIDADE. DESPESA PAGA OU INCORRIDA. NÃO VERIFICAÇÃO. Os juros de mora, encargos acessórios da despesa principal contabilizados em razão de pendência de finalização de ação judicial questionando obrigação tributária, são expectativa de despesa, que, provisionada, não se realizou no caso concreto pois houve anistia do pagamento dos juros. Tratando-se de despesa não incorrida e não paga, não satisfaz as condições de dedutibilidade do art. 318 do RIR/94.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito creditório relativo ao IRPJ e à CSLL nos PAFs nºs 13603.000414/2001-81 e 13601.000094/2002-60, respectivamente, excluídos os juros de mora.

Sala de Sessões, em 15 de agosto de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Eduardo Monteiro Cardoso** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Rafael Taranto Malheiros** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores lagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 1.400/1.426) interposto em face de acórdão da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 06 (DRJ06) que julgou improcedente a Impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário.

Referido crédito tributário decorre de Auto de Infração (fls. 5/11) lavrado para exigir Cofins relativa a fatos geradores de 28/02/2001 e 31/01/2002, em decorrência da não homologação das compensações requeridas nos PAFs nº 13603.000414/2001-81 e 13601.000094/2002-60.

Por bem sintetizar o andamento processual, adoto parte do relatório presente no acórdão recorrido:

Em julgamento o auto de infração de fls. 05/09, lavrado em consequência da não-homologação das compensações requeridas de Cofins – nos processos de restituição/compensação nºs 13603.000414/2001-81 e 13601.000094/2002-60, Fato Gerador: 28/02/2001 e 31/01/2002.

A Cofins lançada alcançou o montante de R\$ 16.200.202,78, acrescido de multa de ofício (75%), no valor de R\$ 12.150.152,07, e juros de mora calculados até 31/03/2003, no importe de R\$ 5.711.182,78. O crédito tributário total foi de R\$ 34.061.537,63.

Insurgiu-se a contribuinte contra o feito fiscal por meio do arrazoado de fls. 826 a 845, no qual defende a legitimidade dos créditos pleiteados para fins de compensação, créditos estes que teriam a seguinte origem:

*“Em abril de 1990, a Fiat Automóveis impetrou o Mandado de Segurança nº 90.0003557-0, questionando a aplicação da Medida Provisória 22/1988, convertida na Lei nº 7.689/1988, para que não lhe fosse exigida a exação criada por aqueles diplomas legais, qual seja, a Contribuição Social sobre o Lucro.*

*Com efeito, foi proferida sentença favorável à Impugnante, o que deu origem à apelação interposta pela União Federal ao Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Por sua vez, aquele Tribunal confirmou a sentença de 1ª instância, ocorrendo o seu trânsito em julgado.*

*Ocorre que, com o objetivo de modificar a decisão proferida pelo TRF, a União Federal propôs ação rescisória julgada procedente pela 2ª Seção do TRF da 1ª Região. Logo ficou configurada a obrigação da Fiat Automóveis S/A de pagar a CSL, desconstituindo-se totalmente a decisão que havia sido proferida no mandado de segurança anteriormente impetrado.*

*Diante desse quadro, o procedimento adotado pela Impugnante foi de deixar de efetuar o pagamento da CSL de 1992 a 1997, registrando-a, contudo, em conta de passivo. Além disso, a cada exercício o passivo foi acrescido dos encargos legais exigíveis sobre tributos não pagos.*

*Para fins fiscais, a despesa gerada pelo registro daquele passivo e seus encargos foram considerados, à época, indedutíveis pela Impugnante na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica. Para fins da base de cálculo da CSL, foram adicionados os encargos financeiros.*

*Ocorre que, posteriormente, a Impugnante identificou que aquelas adições representavam obrigações a pagar. Com isso, as adições efetuadas no lucro tributável de períodos anteriores eram indevidas, sendo que as mesmas deveriam ter sido tratadas como despesas dedutíveis em cada período de competência. Diante disto, procedeu à retificação das declarações de rendimentos dos anos-calendário de 1994 a 1997 para considerar dedutível a despesa de CSL registrada e seus encargos financeiros, para fins das apurações fiscais dos anos anteriores.*

*Em decorrência dessa retificação das declarações de anos anteriores, foi apurado crédito tributário a recuperar, o qual foi objeto de pedido para compensação com outros tributos e contribuições administrados pela SRF, nos termos da legislação aplicável.*

*Contudo, ao verificar aqueles pedidos de compensação e a origem do crédito apresentado, as autoridades fiscais afastaram a dedutibilidade daquela despesa de CSL no período de competência. Entendeu a Fiscalização que o passivo registrado representava uma provisão e, como tal, sua dedutibilidade apenas seria verificada quando do pagamento do passivo. Argumentou ainda que, quando menos, o passivo representava tributo com a exigibilidade suspensa em decorrência do Mandado de Segurança nº 90.0003557-0 que havia sido impetrado pela Impugnante, o que também levaria à dedutibilidade apenas por ocasião do seu pagamento.*

*Formou-se, no entendimento dos auditores fiscais, um vínculo entre a exclusão nas apurações fiscais e a realização do passivo através de seu pagamento, tratado pelos mesmos como provisão ou tributo com a exigibilidade suspensa.*

*Com isso, entenderam não existir o referido crédito a compensar e, portanto, glosaram as compensações pleiteadas.*

*Embora os auditores fiscais queiram dar ao passivo de CSL a conotação de mera provisão, o mesmo guarda clara natureza de obrigação a pagar. Por isso, a exclusão efetuada pela Impugnante não depende, em hipótese alguma, da realização do passivo; ao contrário, a exclusão decorre do simples fato de que houve adição indevida em períodos anteriores, a qual deve ser corrigida através da retificação das apurações fiscais daqueles mesmos períodos nos quais foram feitas as adições indevidas no lucro tributável.*

*Assim, uma vez apresentada a origem do crédito que foi objeto do pedido de compensação, bem como, identificado o ponto de questionamento das autoridades fiscais acerca de sua origem, passa-se a demonstrar a distinção entre provisões e obrigações a pagar, o que se mostra essencial para entendimento da matéria e cancelamento do Auto de Infração.*

*II.2 Da natureza de obrigação a pagar do passivo contabilizado*

*II.2 Do tratamento fiscal das obrigações a pagar e dos encargos financeiros correspondentes*

*(...)”*

Foi proferido o Acórdão da 1ª Turma da DRJ-Belo Horizonte/MG nº 3820, de 16 de junho de 2003, às fls. 895/904, considerando procedente o lançamento.

O Segundo Conselho de Contribuintes converteu em diligência, através da Resolução nº 203-00.452, de 28/01/2004 (fls. 971/978), o julgamento do recurso do contribuinte acima referido, para que se anexasse ao presente processo as decisões administrativas definitivas relativas aos processos em que se pleiteiam as compensações.

Devolvido o processo, após cumprida a diligência, na sessão do 2º Conselho de Contribuintes de 23/05/2007, foi proferido o Acórdão nº 203-12.060, às fls. 1007/1013 com a seguinte ementa:

*DCTF. DECLARAÇÃO INEXATA. LANÇAMENTO EX OFFICIO. CABIMENTO. De acordo com o disposto no art. 90 da Medida Provisória nº 2.158/2001, serão objeto de lançamento de ofício as diferenças apuradas em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, indevidos ou não comprovados.*

*MULTA DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA. Exclui-se a multa de ofício lançada, com fundamento no art. 106, II, c, do CTN, pela aplicação retroativa do disposto no caput do art. 18 da Lei nº 10.833/2003*

A PFN apresentou Recurso Especial de fls. 1017/1026, onde requer a manutenção da multa de ofício.

Em exame de admissibilidade do Resp, o CC assim se manifestou, às fls. 1039/1040:

*Diante do exposto, e com fulcro nos arts. 72, II, e 15, § 2º, do Regimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, dou seguimento ao Recurso Especial de fls. 993/1002.*

Às fls. 1047/1058, a contribuinte ofereceu Embargos de Declaração, com o seguinte pedido:

*Por todo o exposto, requer a Embargante que sejam recebidos e analisados os presentes Embargos de Declaração, para que esta Colenda Turma Julgadora se manifeste sobre a contradição e omissões apontadas, inclusive se for o caso com a implementação de efeitos infringentes.*

Às fls. 1059/1065, a contribuinte apresentou contrarrazões ao Recurso Especial interposto pela PFN.

Às fls. 1069/1072, o CARF não acatou os Embargos de Declaração trazidos pela contribuinte, como se verifica do trecho a seguir:

*Com essas considerações, forte no § 3º do art. 65 do RI-CARF, com a redação que lhe foi dada pela Portaria MF nº 39, de 12 de fevereiro de 2016, rejeito, em caráter definitivo, os embargos interpostos, já que os vícios apontados são manifestamente improcedentes.*

A contribuinte juntou ao processo a petição de fls. 1077/1081, com o seguinte teor:

*Diante do entendimento exarado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais nos autos do PTA nº 10680.006076/2003-41, o qual é totalmente aplicável ao presente caso, requer-se sejam acolhidos os Embargos de Declaração opostos nesses autos, com efeitos infringentes, para que seja anulado o acórdão proferido pelo extinto Segundo Conselho de Contribuintes, determinando-se a remessa do presente feito à Delegacia da Receita Federal de Julgamento para que se proceda à análise do mérito (direito ao crédito decorrente do pagamento a maior de CSL e sua suficiência para compensação dos débitos de COFINS constituídos nesses autos).*

A contribuinte apresentou Recurso Especial de fls. 1152/1177, com o seguinte Pedido:

*Por todo o exposto, requer-se a admissão, o processamento e o provimento do presente Recurso Especial, para que seja reformado o v. acórdão para*

*anular a decisão recorrida, proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, determinando que seja proferida nova decisão, com a efetiva análise do mérito da Impugnação da Recorrente.*

O Presidente da Quarta Câmara da Terceira Seção negou seguimento ao recurso, nos termos do Despacho de admissibilidade, às fls. 1292/1295, por não ter identificado de qual dispositivo teria sido objeto de interpretação divergente.

Foi então apresentado Agravo pela contribuinte, às fls. 1303/1317, visando o julgamento do seu Recurso Especial, admitido através do despacho de fls. 1321/1324.

Através do Acórdão 9101-005.823, de 08/10/2021, a CSRF, às fls. 1346/1363, não conheceu do Recurso especial apresentado pela PGN, no tocante à manutenção da multa de ofício, e deu provimento ao recurso especial interposto pela contribuinte, com o seguinte comando:

*Assim, diante destas circunstâncias específicas, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte, com retorno à DRJ para que se proceda a análise do mérito da compensação não-homologada.*

É o relatório.

A DRJ, em novo julgamento, julgou improcedente a Impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário. O acórdão proferido (fls. 1.378/1.392) foi ementado da seguinte forma:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário  
Data do fato gerador: 28/02/2001, 31/01/2002

TRIBUTO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. INDEDUTIBILIDADE. É indedutível da base de cálculo da CSLL tributo com exigibilidade suspensa.

COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO A compensação pressupõe a existência de direito creditório líquido e certo.

LANÇAMENTO. Ratificada a não homologação das compensações declaradas pela contribuinte, resta caracterizada a procedência do lançamento da Cofins por falta de recolhimento dos débitos que permaneceram em aberto, com base na legislação então vigente.

Impugnação Improcedente  
Crédito Tributário Mantido

A Recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 1.400/1.426), alegando o seguinte:

- (i) As adições feitas a título de provisão seriam indevidas, “pois a natureza do passivo contingente de CSLL era de ‘obrigação a pagar’ (dedutível) e não de provisão”;

- (ii) Em decorrência de retificações nas suas declarações de 1994 a 1997, a Recorrente teria apurado saldo negativo de IRPJ e de CSLL, que passou a ser utilizado para compensar diversos tributos, conforme demonstrativo (fls. 1.407);
- (iii) O indeferimento do direito creditório feito base no Parecer DIFIS de 18/03/2003 se deu porque (a) como os débitos de CSLL foram quitados em anistia em 1999, somente neste período de apuração o valor poderia ser excluído, sendo incabível a retificação de períodos anteriores e (b) mesmo se fosse admitida a retificação, o passivo seria tributo com a exigibilidade suspensa em decorrência do Mandado de Segurança nº 90.0003557-0. Tais argumentos, porém, seriam equivocados;
- (iv) “A confirmação da natureza de ‘contas a pagar’ do passivo de CSLL passa pela análise de dois fatos jurídicos que se encontram diretamente ligados à constituição e ao pagamento dos débitos: o Auto de Infração lavrado pela RFB contra a Recorrente em 1997 e a prolação de decisão rescisória pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região em agosto de 1994, já que a identificação do momento do surgimento das referidas obrigações e a delimitação de sua exigibilidade são centrais para a comprovação de que foi legalmente equivocado o tratamento original de provisão dado a esses valores, o que foi corrigido posteriormente pelas retificações efetuadas pela contribuinte”;
- (v) A Recorrente contesta a afirmação de que os valores de CSLL já seriam exigíveis a partir da lavratura da autuação, pois foi aplicada multa de ofício ao invés de ter sido realizado um lançamento para prevenção da decadência (art. 63 da Lei nº 9.430/1996). Essa exigibilidade decorreria da inexistência de qualquer causa de suspensão da exigibilidade e do fato de não se tratar de matéria “sub judice”, mas sim de questão transitada em julgado. Só se discutia “sobre a abrangência da referida coisa julgada”;
- (vi) Essa postura seria contraditória com a própria lavratura do Auto de Infração que exigiu CSLL dos anos-calendário de 1992 a 1997;
- (vii) Com o ajuizamento da ação rescisória dentro do prazo legal, a relação jurídica própria entre as partes “perda a natureza de imutabilidade, decorrente do risco de sua alteração pelo juízo rescindendo”;
- (viii) “Tratando-se de dívidas já existentes e conhecidas, decorrentes da ocorrência do fato gerador previsto em lei, e apuradas mediante a aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, devem ser tratadas como ‘obrigações a pagar’ e não como ‘provisão’, na medida em que essa última registra riscos que podem nascer no futuro”;

- (ix) Ainda, a dedutibilidade da despesa de CSLL deve ser reconhecida no período de competência, conforme art. 41 da Lei nº 8.981/1995, inclusive com os encargos financeiros;
- (x) Ainda que a CSLL fosse entendida como tributo com a exigibilidade suspensa, o que o contribuinte admite apenas para fins de argumentação, a dedutibilidade deveria ser admitida no período de competência.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Eduardo Monteiro Cardoso**, Relator

O Recurso Voluntário foi interposto em 04/10/2022 (fls. 1.398), dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados da intimação (fls. 1.396), por procurador habilitado. Assim, presentes os pressupostos formais, conheço o recurso.

Tendo em vista a complexidade do cenário fático narrado, entendo que é importante traçar uma linha do tempo dos acontecimentos envolvidos.

Em abril de 1990 a Recorrente impetrou o Mandado de Segurança nº 90.0003557-0 pleiteando o não recolhimento da contribuição social criada pela Medida Provisória nº 22/1988, posteriormente convertida na Lei nº 7.689/1988. A segurança foi concedida em sentença datada de 25/01/1991, ratificada por acórdão do E. TRF da 1ª Região de 25/11/1991. A decisão transitou em julgado.

Em 29/12/1997, defendendo a limitação da coisa julgada detida pela Recorrente, a Fiscalização realizou lançamento de ofício da CSLL, nos seguintes termos (fls. 450):

Diante do exposto, **procedemos ao lançamento da contribuição relativa aos períodos -base 1992 a outubro de 1997**, devida pela empresa Fiat Automóveis S/A, sobre as bases de cálculo discriminadas no demonstrativo em anexo, que fica fazendo parte integrante deste Termo de Verificação Fiscal, e nas datas e valores constantes do Auto de Infração também em anexo, extraídos da escrita fiscal e declarações do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas apresentadas pelo contribuinte.

Na fundamentação do TVF, fica claro que a Fiscalização entendeu limitada a coisa julgada obtida pela Recorrente tendo em vista (i) a competência exclusiva do E. STF para declarar a inconstitucionalidade de dispositivo legal em tese e (ii) as modificações legais ocorridas após a impetração. Ou seja, independentemente da existência ou não de ação rescisória, é fato que a Fiscalização entendeu que a coisa julgada obtida pelo contribuinte já não abrangeria as contribuições lançadas. Tanto que houve a exigência de multa de ofício, inclusive na modalidade agravada (art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/1996).

Em seguida, a Recorrente, valendo-se da anistia do art. 17<sup>1</sup> da Lei nº 9.779/1999, efetuou o recolhimento da CSLL cobrada, abrangendo o período de 1992 a 10/1997, quitando estes valores em 25/02/1999.

Com a quitação dos valores, a Recorrente retificou as suas DIPJ de 1994, 1995, 1996 e 1997, reclassificando as despesas de CSLL anteriormente tratadas como passivo contingente (inedutível) para tratá-las como despesa dedutível na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Em seguida, utilizou saldo negativo desses períodos em declarações de compensação, entre as quais aquelas discutidas nos Processos Administrativos nº 13603.000414/2001-81 e 13601.000094/2002-60. Com o indeferimento do direito creditório, houve lavratura do Auto de Infração discutido nestes autos, com a exigência do débito de Cofins que havia sido objeto de compensação.

A DRJ manteve a autuação, defendendo que o tributo com exigibilidade suspensa tem natureza de provisão e não de contas a pagar:

Portanto, é de se concluir que o valor do tributo com exigibilidade suspensa é uma provisão e não um contas a pagar. Em sendo assim, nos termos do §1º, do art. 41, da Lei 8.981/1995, que torna ineditível na apuração do lucro real os tributos com exigibilidade suspensa, combinado com o item 3, da letra “c”, do §1º, do art. 2º da Lei 7.689/1988, que determina a adição ao lucro líquido das provisões ineditíveis da determinação do lucro real, bem como do art. 13, I, da lei 9.249/1995, que veda a dedução do lucro real e da base de cálculo da CSLL de qualquer tipo de provisão, os valores de tributos com a exigibilidade suspensa e dos respectivos acréscimos moratórios são ineditíveis na apuração da CSLL.

De fato, a conclusão adotada pela DRJ no seu raciocínio não é objeto de controvérsia. O tributo com exigibilidade suspensa é uma provisão, vez que se trata de pagamento vinculado a evento futuro e incerto, sendo ineditível por força do art. 41, § 1º, da Lei nº 8.981/1995. Veja-se precedente do Carf nesse sentido:

CSLL. PROVISÕES INEDITÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. A contabilização de tributos com exigibilidade suspensa os trata como provisões, pois representam uma obrigação presente como resultado de um evento passado, há probabilidade que exigirá desembolso de caixa para sua liquidação e pode, de antemão, ser objeto de uma estimativa confiável de seu valor. A legislação é objetiva quanto à impossibilidade de dedução de tributos com a exigibilidade suspensa da base de cálculo da CSLL, notadamente porque o conceito de provisão a ser utilizado no caso concreto é aquele que se amolda às normas contábeis (art.

<sup>1</sup> Art. 17. Fica concedido ao contribuinte ou responsável exonerado do pagamento de tributo ou contribuição por decisão judicial proferida, em qualquer grau de jurisdição, com fundamento em inconstitucionalidade de lei, que houver sido declarada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta de constitucionalidade ou inconstitucionalidade, o prazo até o último dia útil do mês de janeiro de 1999 para o pagamento, isento de multa e juros de mora, da exação alcançada pela decisão declaratória, cujo fato gerador tenha ocorrido posteriormente à data de publicação do pertinente acórdão do Supremo Tribunal Federal.

110, do CTN). (Acórdão nº 1402-002.417, Rel. Cons. Demetrius Nichele Macei, Sessão de 21/03/2017)

Discute-se, porém, as premissas adotadas pela DRJ e pelo Parecer DIFIS S/N de 18/03/2003 (fls. 771/790) que rejeitaram as compensações: (i) o fato de se tratar ou não de tributo com suspensão da exigibilidade e (ii) o tratamento a ser empregado após a quitação da CSLL em 1999, tendo em vista o regime da competência.

O art. 7º da Lei nº 8.541/1992 prescreve que “as obrigações referentes a tributos ou contribuições somente serão dedutíveis, para fins de apuração do lucro real, quando pagas”. Nesse sentido, o § 1º daquele dispositivo estabelece que as provisões constituídas com base nessas obrigações devem ser consideradas despesas indedutíveis, com adição ao lucro líquido para efeito de apuração do lucro real.

Posteriormente, o art. 41 da Lei nº 8.981/1995 passou a tratar a matéria da seguinte forma:

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.

Ou seja, passou a haver clara determinação legal de adoção do regime de competência, segundo o qual o registro contábil é feito no momento da ocorrência do fato gerador correspondente ao surgimento do direito ou da obrigação, e não na ocasião do seu efetivo ingresso ou pagamento. No caso dos tributos cuja exigibilidade esteja suspensa, o *caput* não deve ser aplicado: não há dedutibilidade caso o tributo esteja com a exigibilidade suspensa.

No caso concreto, entendo que o ponto principal da controvérsia reside no fato de que a Recorrente registrou contabilmente os valores de CSLL de 1994 a 1997 como provisão (despesa indedutível), apesar de decisão judicial transitada em julgado reconhecendo a ilegitimidade do pagamento dessa contribuição. Alega que houve ajuizamento de ação rescisória pela União que fez com que esse gasto se tornasse incerto, para justificar a sua contabilização. Porém, a ação rescisória não tem efeito suspensivo (art. 489 do CPC/73, parcialmente reproduzido no CPC/2015) e não há notícia nos autos de concessão de tutela antecipada na referida medida.

Porém, em 29/12/1997, a Administração Tributária confirmou que na realidade esses tributos não estavam (i) abrangidos pela coisa julgada decorrente da medida judicial e (ii) sequer com suspensão da exigibilidade, realizando a cobrança acrescida de multa de ofício, sem

aplicar o art. 66 da Lei nº 9.430/1996.<sup>2</sup> Ou seja, a postura da Fiscalização na verdade confirmou que a CSLL era devida naqueles períodos de apuração e que não havia suspensão da exigibilidade.

Partindo da própria premissa utilizada pela Autoridade Fiscal, a retificação realizada pela Recorrente, na realidade, adequou a contabilidade ao regime de competência após a quitação decorrente da anistia, cumprindo o que prescreve o *caput* do art. 41 da Lei nº 8.981/1995, já que os valores não estavam abrangidos na exceção do § 1º do mesmo dispositivo.

Ao entender que os tributos seriam devidos e, posteriormente, concluir pela existência de suspensão da exigibilidade que tornaria a dedução indevida, entendo que a Fiscalização acabou por contrariar a própria boa-fé objetiva e a proteção da confiança, na perspectiva da vedação ao comportamento contraditório (*venire contra factum proprium*). Segundo ANTONIO MENEZES CORDEIRO, a locução *venire contra factum proprium* “traduz o exercício de uma posição jurídica em contradição com o comportamento assumido anteriormente pelo exercente”, que é tido como inadmissível.<sup>3</sup>

Apesar de originado no direito privado, é fato que a aplicação desse instituto ao direito público vem sendo admitida majoritariamente, conforme demonstrado por FLÁVIO RUBINSTEIN.<sup>4</sup> Inclusive, este CARF realiza a sua aplicação ao direito tributário com frequência (Cf. Acórdãos n. 3401-003.290, 2101-002.059 e 1401-004.667).

Por fim, verifico que já houve julgamento a respeito do mesmo procedimento envolvendo a Recorrente, em que este Carf concluiu, por maioria, que o procedimento de retificação realizado foi legítimo, nos termos do *caput* do art. 41 da Lei nº 8.981/1995:

#### **Entendimento da maioria do Colegiado – Créditos de CSLL**

Durante os debates do julgamento do processo na sessão de julgamento, a maioria dos membros do Colegiado acompanhou o entendimento desta Relatora pelas conclusões, relativamente ao item 1 acima (Créditos de CSLL). Dessa forma, conforme determina o art. 63 do §8º do Regimento Interno do CARF, devo aqui reproduzir os fundamentos adotados pela maioria dos Conselheiros.

Pois bem, a maioria dos membros do Colegiado entendeu que, nos anos calendários em debate, muito embora a Recorrente tenha preenchido suas declarações no sentido de que os créditos encontravam-se com exigibilidade suspensa, contabilizando-os como provisões, o crédito tributário não estava efetivamente com exigibilidade suspensa. Isto porque a decisão proferida no Mandado de Segurança 90.0003557-0 já encontrava-se transitada em julgado e a ação rescisória não possui efeito suspensivo, inexistindo quaisquer das hipóteses

<sup>2</sup> Art. 63. Não caberá lançamento de multa de ofício na constituição do crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributos e contribuições de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma do inciso IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

<sup>3</sup> Cf. CORDEIRO, Antonio Menezes. Da boa fé no direito civil. - Coimbra: Almedina, 2013, p. 742.

<sup>4</sup> RUBINSTEIN, Flávio. Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário - Série Doutrina Tributária Vol. III. - São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 65-66.

dos incisos do art. 151 do CTN que fizesse exsurgir a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Nesse sentido, com a mudança da situação de fato do contribuinte (pagamento dos débitos tributários, utilizando-se da anistia da Lei n. 9.779/99, de CSLL referentes ao período de 1992 a 1997), corretamente procedeu a Recorrente para fazer valer tal mudança, ou seja, corretamente procedeu a retificação das Declarações de Rendimentos de 1994 a 1997, reclassificando as despesas anteriormente tratadas como passivo contingente (inedutível) para tratá-las como contas a pagar, despesa dedutível na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL. Somente assim seria possível fazer valer o princípio da competência (cf. art. 41 da Lei n. 8.981/95).

É esse o entendimento da maioria dos membros do Colegiado, aqui retratada. (Acórdão nº 1201-006.059, Rel. Cons. Thais de Laurentiis Galkowicz, Sessão de 15/08/2023)

Assim, entendo que é o caso de seguir referido entendimento, acolhendo as razões recursais neste ponto.

Por fim, a Recorrente defendeu que o mesmo raciocínio se aplicaria para os juros de mora acrescidos à CSLL (fls. 1.425/1.426):

Mesmo raciocínio se aplica aos juros de mora, incidentes sobre os valores de CSLL, que devem ser considerados, pelo regime de competência, à medida em que incorridos. O fato de que, posteriormente, parcela ou a totalidade dos valores dos juros foram extintos, por força de norma de anistia fiscal, não altera o seu tratamento fiscal.

Inclusive porque, nos termos da legislação e do entendimento da RFB, a Recorrente teve que reconhecer a parcela exonerada como receita tributável, no período de apuração no qual ocorreu a quitação dos débitos na anistia. A não consideração dos juros, pela competência, nesse contexto, implicaria em tributação de valor que não corresponde a acréscimo patrimonial.

Ocorre que os juros de mora não foram pagos e nem incorridos, uma vez que foram anistiados pela aplicação do art. 17 da Lei nº 9.779/1999. Permitir a sua dedutibilidade importaria em enriquecimento sem causa da Recorrente. Neste ponto, portanto, concordo com as razões da DRJ, que utilizo como razão de decidir:

No tocante aos juros de mora, há que se reproduzir o Parecer DIFIS S/N de 18 de março de 2003 que acaba com qualquer pretensão da contribuinte:

*49. Já as linhas de despesas financeiras da DIRPJ (em 1994, 1995, 1996 e 1997) correspondem a despesa de juros de mora que não foi paga (verificável pela mesma documentação citada no parágrafo anterior) e nem incorrida. Considere-se que a contribuinte efetuou o pagamento da CSLL beneficiada pela isenção do art. 17 da Lei n.º 9.779, e alterações*

*introduzidas pelo art. 11 da MP nº 1.807/1999, que dispõem, literalmente:(...)*

*50. Os juros de mora foram isentos, não pagos. Ressalte-se, mais uma vez, o procedimento adotado pela empresa, que não só converteu o montante de provisão de contingência CSLL formada em despesa dedutível, mas o fez utilizando todo o montante, mesmo a parcela da provisão que não chegou a ser realizada. Os juros de mora, encargos acessórios da despesa principal, eram simples expectativa de49. Já as linhas de despesas financeiras da DIRPJ (em 1994, 1995, 1996 e 1997) correspondem a despesa de juros de mora que não foi paga (verificável pela mesma documentação citada no parágrafo anterior) e nem incorrida. Considere-se que a contribuinte efetuou o pagamento da CSLL beneficiada pela isenção do art. 17 da Lei nº 9.779, e alterações introduzidas pelo art. 11 da MP nº 1.807/1999, que dispõem, literalmente:(...)*

*50. Os juros de mora foram isentos, não pagos. Ressalte-se, mais uma vez, o procedimento adotado pela empresa, que não só converteu o montante de provisão de contingência CSLL formada em despesa dedutível, mas o fez utilizando todo o montante, mesmo a parcela da provisão que não chegou a ser realizada. Os juros de mora, encargos acessórios da despesa principal, eram simples expectativa de despesa, que, provisionada, não se realizou. Trata-se de despesa não incorrida e não paga, que não satisfaz as condições de dedutibilidade do art. 242 do RIR/94.*

*51. Destaque-se a situação particular do ano-calendário 1997. Devido a vedação do art. 1º da Lei nº 9.316 de 22/11/96, a empresa, nesse ano, não considera a CSLL dedutível. Não obstante, considera dedutível encargo acessório da CSLL provisionada, justamente os juros de mora não pagos nem incorridos.*

Para que a discussão sobre a matéria pudesse ser travada, seria necessário, a priori, que os juros de mora que a contribuinte deduziu da apuração da CSLL, em suas DIPJ retificadoras, tivessem sido pagos.

Diante do exposto, conheço o Recurso Voluntário e lhe dou provimento parcial, para reconhecer o direito creditório relativo ao saldo negativo de IRPJ e base de cálculo negativa de CSLL dos PAFs nº 13603.000414/2001-81 e 13601.000094/2002-60, excluídos os juros de mora.

*Assinado Digitalmente*

**Eduardo Monteiro Cardoso**