



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10680.006076/2003-41
ACÓRDÃO	3302-015.468 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	STELLANTIS AUTOMOVEIS BRASIL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

PROCESSO DECORRENTE. COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. AUTO DE INFRAÇÃO.

O Auto de Infração de IPI lavrado em razão da não homologação de compensações declaratórias configura processo decorrente daqueles que examinaram o direito creditório utilizado. Assim, reconhecido o direito creditório nos processos de compensação, impõe-se a aplicação desse resultado ao processo decorrente.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, (i) por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de sobrestamento do processo, vencida a Conselheira Louise Lerina Fialho; e (ii) no mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para que seja cancelado o Auto de Infração de IPI até o limite dos valores compensados pelos créditos de CSLL reconhecidos no Acórdão nº 1201- 006.059. Para fins de evitar qualquer nulidade no presente processo, deve o contribuinte ser intimado também do Acórdão nº 1201-006.059, para interposição dos recursos cabíveis.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara – Relatora

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Francisca das Chagas Lemos, Marco Unaian Neves de Miranda (substituto integral), Louise Lerina Fialho, Marina Righi Rodrigues Lara e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 09-69.204, proferido pela 2ª Turma da DRJ de Juiz de Fora/MG, que julgou improcedente a Impugnação apresentada pelo contribuinte contra o lançamento de débito de IPI por falta de recolhimento.

O referido Auto de Infração foi lavrado em decorrência da não homologação das compensações apresentadas nos processos nºs 13603.000414/2001-81, 13603.000488/2001-17, 13603.000532/2001-99, 13603.000534/2001-88 e 13601.000095/2002-12, relacionadas ao período de apuração de 28/02/2001 a 28/02/2002.

De plano, destaca-se que, o processo possui um longo histórico. O processo percorreu longa tramitação administrativa, com conversão em diligência pelo então Segundo Conselho de Contribuintes, sucessivos julgamentos, apresentação de embargos de declaração e interposição de recursos especiais pela Procuradoria da Fazenda Nacional e pela própria contribuinte.

Ao que importa para a presente análise, em um primeiro momento, a 2ª Turma do Conselho de Contribuintes, por meio do Acórdão de nº 202.17.355, Sessão de 20/09/2006 (fls. 1220/1227) considerou válido o lançamento do IPI por falta de recolhimento, ainda que referente a débitos confessados em DCTF, com base na legislação pertinente, excetuando-se a aplicação de multa de ofício que foi exonerada. Naquela oportunidade, o colegiado entendeu que não seria possível admitir, no âmbito do lançamento tributário, matérias relacionadas ao mérito das compensações realizadas como forma de defesa.

Posteriormente, no julgamento do Recurso Especial, a Câmara Superior, por meio do Acórdão nº 9303-002.901, reconheceu a natureza atípica do caso, pois as compensações foram analisadas conjuntamente em diversos processos, com parecer da DIFIS aprovado pelo Delegado da Receita Federal e incorporado ao auto de infração. Constatou-se que o lançamento decorreu da glosa dessas compensações, sem questionamento quanto à sua legalidade, mas com pedido de análise concomitante das compensações não homologadas. Assim, o acórdão concluiu que, diante da forma como o procedimento foi conduzido, a discussão das compensações constituía a única via possível de defesa, cuja exclusão violaria o direito ao contraditório e à ampla defesa.

Cumprida a determinação, a DRJ, em novo julgamento, por meio do Acórdão de nº 09-69.204, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, no tocante ao mérito sobre a existência de direito creditório de CSLL, assim como improcedente a impugnação, com relação ao auto de infração de IPI, mantendo-se o lançamento realizado, no importe de R\$ 56.222.278,50, com os acréscimos legais cabíveis, excetuando-se a multa de ofício exonerada em decisão de 2ª

instância administrativa que já se havia se tornado definitiva (AC 202.17.355, Sessão de 20/09/2006, 2ª Turma do CC, às fls. 1220/1227).

O referido Acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 28/02/2001 a 28/02/2002 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 do IPI por falta de recolhimento dos débitos que permaneceram em aberto, com base na legislação então vigente.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Interposto o presente Recurso Voluntário, os autos foram distribuídos à 3ª Seção do CARF. Entretanto, verificou-se que a controvérsia envolvia análise de direito creditório de CSLL, matéria afeta à competência da 1ª Seção, nos termos do art. 2º, II e IV, do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

Assim, a 3ª Seção, por unanimidade, deliberou declinar a competência para que o julgamento fosse realizado pela 1ª Seção de Julgamento.

O julgamento prosseguiu já perante a 1ª Seção de Julgamento, culminando na prolação do Acórdão nº 1201-006.059, em sessão realizada em 15 de agosto de 2023 que, por meio do qual a maioria do colegiado entendeu pelo provimento parcial do Recurso Voluntário. A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO(CSLL)

Período de apuração: 28/02/2001 a 28/02/2002

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.

AUTO DE INFRAÇÃO DE IPI. COMPETÊNCIA 3ª SEÇÃO DO CARF. COMPETÊNCIA ABSOLUTA.

A distribuição de competência entre as três Seções de Julgamento do CARF consiste em repartição jurisdicional em razão de matéria (competência absoluta), com vistas ao atendimento do interesse público. Como tal, não é passível de modificação, devendo ser conhecida de ofício eventual incompetência.

Por fim, após novas idas e vindas processuais, o processo foi remetido a esta 3ª Seção de Julgamento, a quem compete apreciar o lançamento de IPI decorrente da não homologação das compensações declaradas.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Marina Righi Rodrigues Lara, relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Como anteriormente exposto, o presente Auto de Infração foi lavrado em decorrência da não homologação dos pedidos de compensação de crédito de CSLL.

Cumpra aqui salientar que, como bem destacado pela CSRF, no Acórdão nº 9303-002.901, trata-se de processo de natureza atípica, pois as compensações foram analisadas conjuntamente em diversos processos, com parecer da DIFIS aprovado pelo Delegado da Receita Federal e incorporado ao auto de infração.

Assim, a questão relativa ao crédito foi submetida à instância competente, tendo a 1ª Seção de Julgamento, no âmbito do Acórdão nº 1201-006.059, examinado de forma ampla e definitiva os fundamentos que embasaram as compensações então declaradas.

Ademais, em momento anterior da longa trajetória processual, a 2ª Turma do então Conselho de Contribuintes, por meio do Acórdão nº 202.17.355, proferido na sessão de 20/09/2006, já havia decidido pela exclusão da multa de ofício aplicada no lançamento ora em análise, que se tornou definitivo (AC 202.17.355, Sessão de 20/09/2006, 2ª Turma do CC, às fls. 1220/1227).

Dessa forma, quando os autos retornaram para novo julgamento, não mais subsistia controvérsia quanto à penalidade, restando apenas duas hipóteses possíveis:

- (i) mantida a não homologação das compensações, prevalece o lançamento de IPI, porém sem a multa de ofício; ou
- (ii) comprovada a existência de direito creditório, impõe-se o cancelamento do lançamento, até o limite das compensações devidamente homologadas.

Nessa linha, a análise do presente recurso deve necessariamente observar o desfecho do litígio relativo à existência ou não de direito creditório de CSLL.

Tal ponto foi inclusive reconhecido pela própria 1ª Seção de Julgamento, ao analisar a matéria relativa aos créditos de CSLL, que delimitou claramente os contornos da competência deste Colegiado: cabe à 3ª Seção apreciar exclusivamente o lançamento de IPI, sem reexaminar a matéria de mérito.

Assim, tendo a 1ª Seção analisado exaustivamente, no Acórdão nº 1201-006.059, a matéria relativa aos créditos de CSLL utilizados nas compensações, cumpre a esta 3ª Seção apenas aplicar esse resultado ao presente Auto de Infração de IPI, que foi lavrado justamente porque, à época, entendeu-se não existir crédito suficiente para extinguir os débitos compensados.

Para que não haja dúvidas a respeito dos fundamentos que vinculam o presente julgamento, transcrevo, a seguir, a decisão proferida no Acórdão nº 1201-006.059:

1. Crédito de CSLL

Como se depreende do relato acima, a lide atualmente a ser apreciada cinge-se à apreciação do mérito referente à não homologação das compensações tratadas nos processos nºs 13603.000414/2001-81, 13603.000488/2001-17, 13603.000532/2001-99, 13603.000534/2001-88 e 13601.000095/2002-12, com manifestação de inconformidade apresentada neste processo.

O despacho decisório que não homologou as compensações possui a seguinte motivação (fls. 77/78):

Tomo conhecimento do parecer e DECIDO:

I. Aprovar o Parecer retro, para reconhecer a preliminar e, no mérito, considerar sem fundamento legal o procedimento adotado pela contribuinte de considerar dedutíveis a CSLL e acessórios nos anos-calendários de 1994 a 1997, por trataremse, em essência, de provisões de contingência, relativas, na época, a fato futuro e incerto, indedutíveis por falta de previsão legal, não bastando simples retificação de declarações DIRPJ para alterar sua natureza, atentando ainda para sua indedutibilidade mesmo no caso de serem consideradas despesas de tributos e contribuições e encargos acessórios, como a empresa argumenta, tendo em vista os arts. 7º e 8º da Lei nº 8.541/92 e art. 41 da Lei nº 8.981/95, e, assim, por consequência, não homologar as compensações dos débitos pleiteadas

nas Declarações de Compensação da interessada Fiat Automóveis S.A., CNPJ 16.701.716/0001-56, nos processos 13603.000414/2001-81, 13603.000488/2001-17, 13603.000532/2001-99 e 13603.000534/2001-88, e as compensações de parte dos débitos dos processos 13601.000094/2002-60 e 13601.000095/2002-12 atingidas pela mesma matéria, abaixo discriminadas em seus montantes e períodos de apuração:

(...)II. Homologar as compensações dos débitos pleiteadas nas Declarações de Compensação da interessada Fiat Automóveis S.A., CNPJ 16.701.716/0001-56, nos processos 13603.000533/2001-33, 13603.000312/2001-65, 13601.000094/2002-60 e 13601.000095/2002-12, abaixo discriminadas em seus montantes e períodos de apuração:

Ou seja, ao verificar os Pedidos de Compensação apresentados pela Recorrente, as autoridades fiscais afastaram a dedutibilidade da despesa de CSLL no período de competência (declarada por meio das retificações), sob o argumento de que a contribuinte representava uma provisão, e como tal sua dedutibilidade apenas seria verificada quando de seu pagamento (o que se confundiria com o regime de caixa). É essa a questão a ser avaliada por este Colegiado.

Para que essa empreitada seja adequada, é necessário inicialmente bem compreender a ordem dos fatos que tangenciam o caso:

- Em abril de 1990, a Recorrente impetrou o Mandado de Segurança nº 90.0003557-0;
- Em sentença datada de 25/01/91, o Poder Judiciário acolheu a pretensão da contribuinte impetrante pela inconstitucionalidade plena da Lei nº 7.689/88, de modo que desobrigou o pagamento da CSLL;
- Em Acórdão datado de 25/11/91, a 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, apreciando a apelação interposta pela União Federal, decidiu negar provimento à apelação e à remessa oficial, nos termos do voto do Relator, - Em junho de 1992, transitou em julgado o acórdão do TRF da 1ª Região, o qual confirmou a sentença que havia concedido a segurança pleiteada. Com base nesse acórdão, a contribuinte passou a não recolher a Contribuição Social sobre o Lucro, 1 registrando os débitos de CSLL em conta de passivo contingente (provisão) e considerando tais valores despesas indedutíveis da própria CSLL;
- foi ajuizada ação rescisória pela Procuradoria da Fazenda Nacional para desconstituir a decisão proferida no Mandado de Segurança nº 90.3557-0 (cf.

noticiado pela NOTA PGFN/CDA n. 170/2000, em fls 843 desses autos)- Em 29 de dezembro de 1997, o Fisco lavrou o Auto de Infração nº 13603.001262/99-76 contra a Recorrente, para constituir os débitos de CSLL não pagos no período de 1992 a 1997, pautando-se no entendimento

de que a CSLL era devida a partir da edição da Lei nº 8.212/91, ou seja entendendo pela inaplicabilidade da decisão judicial transitada em julgado a favor da Recorrente relativamente aos períodos posteriores a 1991; - Em 25 de fevereiro de 1999, aproveitando os benefícios da anistia instituída pela Lei 9.779/99, com as alterações promovidas pela Medida Provisória 1.807/99, a contribuinte optou por recolher os débitos de CSLL referentes ao período de 1992 a 1997 exigidos no Auto de Infração (13603.001262/99-76). A Recorrente então procedeu a retificação das Declarações de Rendimentos de 1994 a 1997, reclassificando as despesas anteriormente tratadas como passivo contingente (inedutível) para tratá-las como despesa dedutível na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL.

Diante desse contexto fático, é preciso atenção para um ponto fundamental: alega a Recorrente que não havia nenhuma causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário vigente quando da ocorrência dos fatos geradores de 94 a 97. Afirma que a decisão judicial favorável ao contribuinte já havia transitado em julgado e não havia qualquer outra hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito (art. 151 do CTN).

Cumprir avaliar o ponto colocado sobre a lavratura do auto de infração para cobrança da Contribuição Social (PAF n. 13603.001262/99-76), o qual, segundo a Recorrente, confirmaria a inexistência de causa de suspensão da exigibilidade no período em discussão.

Com efeito, tal lançamento tributário confirmaria, no sentir da Recorrente, que inexistia causa de suspensão da exigibilidade da CSLL no período autuado (1992 a 1997), uma vez que toda a meticolosa argumentação adotada pela autoridade fiscal (cf. Termo de Verificação Fiscal acostado em fls 767 a 791 dos presentes autos) foi no sentido de que a segurança concedida pelo Poder Judiciário em favor da Recorrente não abarcaria todos os fatos geradores futuros. De fato, o TVF apresenta tópicos a respeito dos “efeitos do mandado de segurança preventivo versus segurança normativa”, dos “limites da coisa julgada em matéria tributária” e da “alteração da regra jurídica incidente”, em que lembra que o Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário 1.382.844-CE, passou a reconhecer a constitucionalidade da Lei 7.689/88, com a exceção de seu artigo 8º. Assim, considerou que a decisão judicial favorável à contribuinte faz coisa julgada apenas quanto ao período lá tratado originalmente, não sendo obstado, portanto, que procedesse ao lançamento a Contribuição Social a partir do anocalendarário 1992. Isto porque a regra jurídica que rege a matéria mudou, não sendo mais aquela que foi submetida pela autuada, em 1990, à decisão do Poder Judiciário. Justamente nesse sentido o lançamento não foi lavrado para prevenir decadência (art. 63 da Lei n. 9.430/96), tendo sido imputada multa de ofício no patamar de 112,5% (cf. fls 792 a 796).

Todavia, vê-se que a Contribuinte continuou registrando, entre 1994 e 1997, os débitos com exigibilidade suspensa de CSLL em conta de passivo contingente

(provisão) e considerando tais valores despesas indedutíveis da própria CSLL. Então a dúvida basilar que se coloca é: caso de fato não houvesse hipótese de suspensão de exigibilidade entre 1994 e 1997, porque assim declarou a Recorrente?

A própria Recorrente em sua defesa assume que fora ajuizada ação rescisória pela Fazenda Nacional para ver desconstituída a decisão proferida no Mandado de Segurança nº 90.3557-0.

Contudo, nada mais informa ou comprova a respeito da referida ação rescisória. A única informação que esta Conselheira pôde encontrar nos autos sobre tal ação encontra-se na NOTA PGFN/CDA n. 170/2000 (tratando da remissão parcial requerida pela contribuinte com base no art. 17 da Lei 9.779/1999), na qual consta que, naquela data (/18/08/2000) a ação rescisória encontrava-se em curso (fls 843).

É essa informação que faz ter sentido a conduta da Recorrente de ter permanecido declarando o débito de CSLL com exigibilidade suspensa entre 1994 e 1997. Não o faria caso simplesmente tivesse tido êxito no mandado de segurança em decisão definitiva (afinal aí não existiria débito de CSLL a ser declarado).

Assim, com base (i) nas próprias declarações da contribuinte do período no sentido de que os débitos de CSLL existiam, porém eram objeto de causa de suspensão da exigibilidade; (ii) na notícia da existência de ação rescisória a respeito do tributo nos períodos em questão; (iii) na regra de que “a retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento” (art. 147, §1º do CTN); entendo que existia sim causa de suspensão da exigibilidade vigente entre 1994 e 1997 a respeito da obrigação da Recorrente pagar CSLL aos cofres da União Federal. Não foi feita prova suficiente em sentido contrário pela contribuinte, uma vez que o auto de infração n. 13603.001262/99-76 não possui o condão de desconstituir tais fatos, que determinam a natureza jurídica dos institutos a serem aqui avaliados.

Retomemos então os fatos. Conformada com a mudança de jurisprudência a aproveitado os benefícios para adimplemento de dívidas tributárias trazidas pela Lei 9.779/99, a Recorrente procedeu o pagamento dos valores cobrados a título de CSLL no PAF n. 13603.001262/99-76.

Assim, é aqui que se encontra o ponto nevrálgico do caso, já destacado anteriormente.

Não se está discutindo a existência da despesa com o tributo federal, mas sim quando deve ser adicionada essa despesa à base de cálculo da CSLL: quando efetivamente paga em 1999 ou quando ocorreram os fatos geradores das obrigações tributárias (1994 a 1997)?

O posicionamento da autoridade fiscal no despacho decisório de fls 77 foi no sentido de que não é cabível o procedimento da Recorrente de retificar as declarações referentes aos anos de 1994 a 1997 para lá constar a dedutibilidade de CSLL. Cita, para fundamentar suas razões, a previsão contida no artigo 7º da Lei n. 8.541/92, que exigia o prévio pagamento da obrigação tributária para que fosse possível a dedutibilidade, conforme se vê do art. 7º da mencionada lei:

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

Ocorre que tal disposição legal restou superada com o advento do artigo 41 da Lei nº.

8.981/95, o qual determina a dedução de tributos e contribuições, na apuração do lucro real, de acordo com o regime de competência, in verbis:

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

O regime de competência impõe a contabilização de receitas e despesas de acordo com o seu fato gerador, vale dizer, o fato que faz nascer o respectivo direito ou a respectiva obrigação, independentemente do recebimento ou pagamento. Isto quer dizer que as despesas devem ser registradas no momento em que incorridas, independentemente de seu pagamento.

Neste ponto, deve-se lembrar que o artigo 37, §1º da Lei nº 8.981/95, preceitua que a determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido com observância das disposições das leis comerciais, o que, inclui o artigo 177 da Lei das S.A (Lei n. 6.404/76):

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

Logo, como bem posto no Acórdão 9101.004-113, 2 “o caput do art. 41 da Lei nº 8.981/95, ao alterar a disposição legal anterior que, em sentido contrário, admitia a dedução dos tributos somente no período de apuração em que ocorresse seu efetivo pagamento (pelo regime de caixa, conforme o art. 7º da Lei nº 8.541/92), veio conformar a legislação tributária à regra de cumprimento obrigatório pelas pessoas jurídicas submetidas ao lucro real à sistemática dos registros contábeis em consonância com o princípio da competência.” A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador (cf. artigo 113 do CTN). Esse é momento, como visto, de reconhecimento da despesa, o que inclui as despesas de natureza tributária. Assim, os tributos são dedutíveis, na determinação do lucro real, no período de apuração em que ocorrido o fato gerador da obrigação tributária.

O fato de o tributo estar com a exigibilidade suspensa, o que suspostamente lhe traria o caráter de provisão, não deve alterar esse entendimento quando em questão da apuração de CSLL, para a qual não se aplica a exceção do art. 41, § 1º, da Lei 8.981/95.

Embora a questão seja controversa (cf. Acórdão nº 9101-002.762), entendo que a melhor solução foi dada e exposta por este Conselho no Acórdão n. 1401-00.058, julgado na sessão de 17 de junho de 2009, com voto vencedor do Conselheiro Marcos Takata, cujo teor reproduzo a seguir:

Sem dúvida que as provisões, ou melhor, as contrapartidas das provisões são despesas indedutíveis, seja na determinação do lucro real como para a apuração da base de cálculo da CSL, conforme o art. 13, I, da Lei 9.249/95. Nos moldes do mesmo preceito; as provisões, cujas contrapartidas são despesas dedutíveis, limitam-se às provisões técnicas de entidades de previdência complementar, de companhias seguradoras e de capitalização, além das constituídas para pagamento de férias de empregados e 13º salário (embora as duas últimas, a bem ver, não tenham a natureza propriamente de provisões).

A regra geral, pois, é a indedutibilidade das despesas de provisões. O que faz todo o sentido, na medida em que se compreenda o caráter das provisões.

Qual é o caráter da provisão? Em matéria de passivo - e é do que se cuida no caso vertente - o que caracteriza uma provisão é a incerteza ou a iliquidez da obrigação.

Ou seja, a tradução jurídica do caráter de uma provisão passiva é que esta representa uma obrigação incerta, ou mesmo uma obrigação certa mas ilíquida, ao passo que uma obrigação certa e líquida representa um contas a pagar.

Juridicamente, essas são as notas distintivas de uma provisão do passivo.

Ora, se uma obrigação é incerta, ou uma obrigação é certa mas ainda ilíquida, é de todo compreensível que a lei determine, como regra geral, a indedutibilidade da contrapartida do registro desse passivo, i.e., a indedutibilidade da despesa de provisão.

Imagine-se que um empregado demitido supostamente por justa causa ingresse com uma reclamação trabalhista, alegando que a demissão fora sem justa causa, postulando, ainda, que deveria receber remuneração equiparada à outro funcionário, incorporação de certos valores ao salário, etc. Para o empregador, trata-se obrigação incerta e o passivo registrado tem caráter de provisão. Sua contrapartida é uma despesa de provisão, indedutível.

Imagine-se, ainda, que a ação tenha transitado em julgado, mas não tenha sido liquidada a sentença, sobre o que ainda se controverte. Para o empregador a obrigação é certa, mas ilíquida: o passivo registrado tem caráter de provisão e sua contrapartida é urna despesa indedutível. Só com a liquidação da sentença transitada em julgado ter-se-á uma obrigação líquida e certa, e, pois, sua contrapartida representará uma despesa dedutível, ou excludível do lucro líquido, caso não represente despesa "adicional"(exclusão do valor adicionado anteriormente, pela transformação da provisão em contas a pagar).

Agora, suponha-se que fora sancionada determinada lei tributária cujo efeito é a majoração de certo tributo. O ato legal, a lei, tem presunção de constitucionalidade e de legitimidade, por mais flagrante que possa ser ou aparentar ser inconstitucional.

Esse atributo da lei, presunção de constitucionalidade e de legitimidade, é do que desfruta a obrigação ex lege tributária. Aqui, a obrigação é certa e líquida. Ainda que o contribuinte ingresse com ação judicial, enquanto não se der o trânsito em julgado favoravelmente ao contribuinte, a obrigação não se torna "incerta nem ilíquida".

A obrigação ou suposta obrigação que veiculei no exemplo anterior só desfruta do atributo de certeza e liquidez com o trânsito em julgado inclusive da liquidação da sentença. Exatamente o oposto do que se dá com uma obrigação tributária ou uma suposta obrigação tributária.

Ainda que o contribuinte maneje ação discutindo a constitucionalidade da lei tributária, obtenha uma liminar, uma sentença ou mesmo um acórdão favorável, somente com o trânsito em julgado com o decreto de inconstitucionalidade da lei, a obrigação irradiada - ipso facto - com a incidência daquela deixa de ser urna obrigação certa e líquida. Só nesse momento o passivo deixa de representar obrigação certa e líquida, e deixa de exprimir inclusive urna obrigação. Só nesse momento posso dizer que não há obrigação certa e líquida, que não há obrigação.

Tenho para mim ser muito claro que o fato de se ingressar com ação judicial contra certa lei tributária ou contra a legalidade de urna obrigação tributária, mesmo que esta se encontra com sua exigibilidade suspensa, não transforma o passivo representativo de obrigação líquida e certa (contas a pagar), em obrigação incerta ou certa mas ilíquida (provisão).

É certo, portanto, que a obrigação tributária com exigibilidade suspensa, por ex., por liminar ou tutela antecipada, não representa contabilmente uma provisão, mas urna contas a pagar. É ainda obrigação certa e líquida: para falar "didaticamente", o passivo registrado passa a representar uma obrigação incerta, somente com o trânsito em julgado favorável ao contribuinte. Disse "didaticamente", pois, por óbvio que aí e nesse momento o passivo deixa de representar obrigação: não há mais esse

passivo, que então será revertido; não há obrigação a ficar registrada a partir de então.

Uma vez traduzido juridicamente o caráter de provisão, e acentuada a presunção de legitimidade e de constitucionalidade do ato legal (a lei, cuja incidência irradia, ipso facto, o nascimento da obrigação tributária), torna-se fácil ver o acerto do que dispõe o item 4 do Anexo II do Pronunciamento IBRACON NPC nº 22, aprovado pela Deliberação CVM 489/05.

O item 4 do Anexo II do Pronunciamento IBRACON NPC nº 22, ao versar sobre o passivo de tributos, deixa claro que a obrigação tributária é uma obrigação legal e que deve figurar como tal até o desfecho final da causa. O fato de a ação intentada pelo contribuinte ser julgada procedente em determinada instância não permite que a obrigação legal deixe de ser registrada como tal.

Além de o passivo de tributos com exigibilidade suspensa não ter caráter de provisão, entendo que aquele não se coloca sob a incidência do art. 41, §1º da Lei n.

8.981/95, para fins de CSL.

Notadamente a partir da Lei 8.541/92, a lei, quando quis prescrever certo tratamento para a determinação do lucro real e também para a da base de cálculo da CSL, ela o fez expressamente. Isso fica mais evidente na Lei 8.981/95 e nas leis posteriores. Dispunha o art. 42 da Lei 8.981/95 se coloca sob a incidência do art. 41, § 1º, da Lei 8.981/95, para fins de CSL. (...)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, entendendo 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 em 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.

A pertinência lógica e sistemática da interpretação me conduz a dizer igualmente que, se o art. 41, § 1º, da Lei 8.981/95 fosse aplicável à CSL, também lhe seriam aplicáveis as regras dos arts. 32 e 33, do Decreto-lei 2.341/87, mesmo sem ou antes do advento do art. 22 da Medida Provisória 2.158/01, que preconiza a aplicação da preceituação dos arts. 32 e 33, do Decreto-lei 2.341/87 à CSL:

“Art.22. Aplica-se à base de cálculo negativa da CSL o disposto nos arts. 32 e 33 do Decreto-Lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987.” Mas, sabidamente o art. 22 da Medida Provisória 2.158/01 inovou o ordenamento jurídico, i.e, sua preceituação à CSL só teve cabimento a partir da introdução desse dispositivo, mediante o art. 20 da Medida Provisória 1.858-6, de 29 de junho de 1999(atual art. 22 da Medida Provisória 2.158/01).

Para uma interpretação sistemática, trago à colação mais algumas normas legais, nomeadamente os arts. 12, 15 e 16, da Lei 9.065/95: (...)Na mesma linha, os arts. 10 a 30, 50 a 14, 17 a 24, 26, 28 a 30, 55 e 71, da Lei 9.430/96, e mesmo os arts. 24-A e 24-B, dessa lei, e assim por diante. Entendo, pois, que as interpretações literal, lógica e sistemática não permitem extrair a exegese de que o art.

41, § 10, da Lei 8.981/95 seja aplicável à CSL. Por essa ordem de considerações, meu voto é para dar provimento ao recurso para afastar a exigência da CSL decorrente da não adição do montante de tributos com exigibilidade suspensa.

No caso concreto, muito embora o contribuinte tenha sido agraciado em 1992 com decisão em mandado de segurança que o desobrigada ao pagamento de CSLL, tal julgamento foi objeto de ação rescisória, o que fez com que os débitos permanecessem com exigibilidade suspensa, levando à necessidade de serem adotadas as conclusões apresentadas no voto acima transcrito, sobre a possibilidade de dedução dessas despesas segundo o regime de competência.

Por conseguinte, entendo como escorreatas as retificações transmitidas pela Recorrente e válido o procedimento para dedução da CSLL de acordo com o regime de competência das despesas do tributo, de modo que merece ser acolhido o recurso voluntário nesse aspecto.

2. Juros de mora

A recorrente busca a utilização do mesmo raciocínio de sua defesa aos juros de mora, incidentes sobre os valores de CSLL, que, segundo seu entendimento, deveriam ser considerados, pelo regime de competência, à medida em que incorridos.

Nada diz a contribuinte, todavia, sobre o ponto fundamental posto pela DRJ: não houve pagamento dos juros. Tampouco há prova que a contribuinte incorreu com essa despesa.

Como então seria possível sua dedutibilidade?

O Parecer DIFIS S/N de 18 de março de 2003, que foi adotado como motivação do despacho decisório negando a plena homologação das compensações pleiteadas, dedica ponto específico quanto ao tema (fls 41):

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 n.º 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.

Nesse ponto, deve-se lembrar o quanto disposto no art. 318 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/94 vigente à época da autuação (Decreto n.º 1.041/94):

Art. 318. Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 17, parágrafo único):

I - os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, a correção monetária prefixada e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, pro rata tempore, nos períodos-base a que competirem;

II - os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição ou construção de bens do ativo permanente, incorridos durante as fases de construção e pré-operacional, podem ser registrados no ativo diferido, para serem amortizados.

Em suma, a contribuinte teria direito a reconhecer os juros entre 1994 e 1997, de acordo com o período de competência, desde que ele tivesse feito prova de que em 1999 (quando pagou o principal e promoveu a retificação das declarações dos períodos anteriores) ele fez uma adição do valor correspondente a esses na base de cálculo da CSLL. Do contrário, de fato, trata-se de despesa inexistente que, se permitida, implicaria num enriquecimento ilícito do contribuinte.

Por tais razões, não deve ser dado provimento ao recurso voluntário nesse ponto.

3. Crédito de CSL relativo ao Processo nº 13603.000534/2001-88 Dentre os processos de pedido de reconhecimento de crédito ora sob julgamento, foi destacado o Processo nº 13603.000534/2001-88 no Parecer DIFIS S/N de 18 de março de 2003 (fls. 26/45), tratando do tema especificamente em fls 30, nos seguintes termos:

“20. Em preliminar, consideram-se insubsistentes todas as compensações requeridas no processo 13603.000534/2001-88 (ver parágrafos 6 e 16) pois os créditos de CSLL originam-se de pagamento de um Auto de Infração que foi julgado em primeira e segunda instâncias administrativas, mantido parcialmente e cujo trânsito em julgado já ocorreu (ver parágrafo 4, DOC N e DOC O). Não cabe a reabertura da matéria no âmbito administrativo, como a contribuinte o faz ao considerar parte desse pagamento indevido, pois considera-se a pertinência dos pagamentos efetuados de CSLL definitivamente julgada em seu mérito, nem caberia uma nova submissão do assunto às autoridades julgadoras administrativas, direito já exercido pela empresa. Não obstante, dada a complexidade do tema e seu entrelaçamento nos diversos processos, passa-se à análise do mérito.

(...)52. Rejeitado, pela falta de fundamento legal, o procedimento efetuado na retificação das declarações dos anos-calendários 1994 a 1997 relacionado à reclassificação das despesas de provisão e aumento dos saldos negativos de IRPJ, as origens dos créditos cujas compensações foram pleiteadas nos processos 13603.000414/2001-81, 13603.000488/2001-17 e

13603.000532/2001-99 tomam-se insubsistentes, não sendo homologada a compensação dos débitos constantes destes processos (vide TABELA III).

53. Da mesma forma, não são homologadas as compensações dos débitos constantes do processo 13603.000534/2001-88 (TABELA III), que, como apontado nos parágrafos 6 e 16, têm como crédito valores de CSLL supostamente pagos a maior em fevereiro de 1999, considerando-se como valores devidos da contribuição os resultantes das retificações das declarações (de acordo com a TABELA II e dados fornecidos pela contribuinte nos Anexos 5 e 6 da Resposta ao Termo de Intimação ne 5 datada de 10/02/2003).(grifo não original)

Entretanto, tem razão a Recorrente quando afirma:

Por outro lado, nem se cogite que o pagamento do débito de CSLL apurado no Processo Administrativo nº 13603.001262/99-76 implicaria confissão do montante devido. Isso porque, a liquidação de débito de CSLL, visando à extinção do crédito tributário não implica reconhecimento pela Recorrente em pagar o imposto sobre uma base de cálculo que foi apurada incorretamente, uma vez que os juros indevidamente adicionados em cada um daqueles períodos representavam despesas financeiras dedutíveis no mês de competência.

Destaque-se que a confissão irretroatável de dívida efetuada no pagamento da anistia teve como efeito o reconhecimento da constitucionalidade da exigência da CSLL, mas não da sua base de cálculo, a qual deve ser considerada em conformidade com a legislação aplicável, buscando-se a verdade material.

Necessário, assim, avaliar o mérito a respeito do crédito pleiteado por meio do Processo nº 13603.000534/2001-88.

Como afirma a própria Recorrente, tais créditos seriam originários de juros relacionados aos débitos de CSLL que não foram pagos durante a controvérsia judicial. E como visto no tópico antecedente, os juros em questão não foram pagos nem incorridos pela contribuinte, mas sim anistiados. Não há prova de que em 1999 (quando pagou o principal e promoveu a retificação das declarações dos períodos anteriores) a Recorrente tenha feito uma adição do valor correspondente a esses na base de cálculo da CSLL. Assim, também deve ser negado provimento ao recurso voluntário nesse ponto.

(...)

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 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.

Dispositivo

Por tudo quanto exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, no tocante ao mérito sobre a existência de direito creditório de CSLL nos Processos nºs 13603.000414/2001-81, 13603.000488/2001-17, 13603.000532/2001-99, 13603.000534/2001-88 e 13601.000095/2002-12.

Em síntese, a 1ª Seção analisou exaustivamente a existência do alegado direito creditório de CSLL, firmando entendimento sobre a matéria. Concluiu-se ali pela existência de direito creditório de CSLL nos Processos nºs 13603.000414/2001-81, 13603.000488/2001-17, 13603.000532/2001-99, 13603.000534/2001-88 e 13601.000095/2002-12.

Diante disso, tendo sido comprovada, ao menos em parte, a existência de direito creditório, impõe-se o cancelamento do lançamento, até o limite do direito creditório reconhecido pela 1ª Seção no Acórdão nº 1201-006.059.

3. Dispositivo

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para que seja cancelado o Auto de Infração de IPI até o limite dos valores abrangidos pelos créditos de CSLL reconhecidos no Acórdão nº 1201-006.059 da 1ª Seção de Julgamento. Para fins de evitar qualquer nulidade no presente processo, deve o contribuinte ser intimado do Acórdão nº 1201-006.059, para interposição dos recursos cabíveis.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara